المراجعة المتكاملة

مدخل المراجع العربي للقرن الحادى والعشرين

د/ شحاته السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

أهمية الشك المهنى لمراقب الحسابات

تقييم مراقب الحسابات لفرض الاستمرار فى ظل الأزمة المالية

تحليل مخاطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات



دار التعليم الجامعى

للطباعة والنشر والتوزيع

٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار -ميامى - الإسكندرية -ج.م.ع

تليفاكس :٠٣/٥٥٦٣٩٦١١ موبايل:٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

Email : dartalemg@yahoo.com ٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩

المراجعــــة المتكاملــة

مدخل المراجع العربي للقرن الحادي والعشرين

الدكتور

شحاتـــه السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

قسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الإسكندرية



دار التعليم الجامعى

٢١ش شادى عبد السلام - برج زهرة الأنوار - ميامى - الإسكندرية - ج.م.ع.

تليفاكس: ٠٠٢٠٣/٥٥٦٢٩٦١ موبايل: ٠٠٢/٠١٠٠١٨٣١٧٩٦

Email:dartalemg@yahoo.com ٠٠٢/٠١١١٩٩٩٥٠٠٩

2014



دار الكتب المصرية
فهرسة أثناء النشر إعداد إدارة الشئون الفنية

شحاتة ، شحاتة السيد

المراجعة المتكاملة : مدخل المراجع العربى للقرن الحادى العشرين
شحاتة السيد شحاتة - الإسكندرية: دار التعليم الجامعي، 2014

ص ؛ سم.

تدمك 0978 977 6341 906

1- المحاسبة

2- مراجعة الحسابات

أ - العنوان

657

رقم الإيداع / 5528

المقدمــــة

يتفق غالبية أصحاب المصلحة في الشركات الآن، خاصة المساهمون والمستثمرون المحتملون، على أن القوائم المالية المنشورة لا تمدهم بالمعلومات الملائمة خاصة المعلومات غير المالية، مثل معلومات الحوكمة والمسئولية الاجتماعية والبيئية والاستدامة والتوجه الإستراتيجي للشركة. ومن منظور المحاسبة المالية يمكن النظر لطلب أصحاب المصلحة على هذه المعلومات كمؤشر على ما يمكن تسميته بفجوة الإفصاح Disclosure Gap.

لقد بدأت جهود ملموسة لسد هذه الفجوة من خلال ما يعرف بتقارير الأعمال المتكاملة IBR، حيث تنتج المحاسبة المالية المعلومات المالية، وغير المالية، ويتم توصيلها لأصحاب المصالح من خلال هذه التقارير، والتي تشمل بجانب القوائم المالية تقارير عن استدامة الشركة وأدائها الحوكمي والإستراتيجي، باعتبار أن الاستدامة تشمل ثلاثة أبعاد: اقتصادي، اجتماعي، وبيئي.

ومن جهة أخرى ففي نفس الوقت الذي رحب فيه أصحاب المصلحة بتقارير الأعمال المتكاملة، فقد طلبوا مراجعتها وإضفاء الصدق على محتواها المعلوماتي، لذلك بدأ المراجعون يتكلمون عن ما يسمى بالمراجعة المتكاملة IA، أي المراجعة الخارجية لكل من القوائم المالية التقليدية ومراجعة تقارير الحوكمة والاستدامة.

ومن منظور المراجعة الداخلية الحديثة فقد كان من الطبيعي أن يتطور دورها الاستشاري والتوكيدي في مجالات الرقابة الداخلية والحوكمة وإدارة المخاطر ليسير في اتجاه أداء هذين الدورين في هذه المجالات الثلاث بالتطبيق على تقارير الأعمال المتكاملة. لذلك أصبح المراجع الداخلي الحديث طبيب الإدارة المقيم ومستشارها الأمين في مجال تقديم الاستشارات وعمل التوكيدات ذات الصلة بتقارير الأعمال المتكاملة.

إن المراجع الداخلي الحديث لا شك يواجه الآن تحدياً كبيراً في سبيل آداء هذا الدور. وإدارة الشركات، خاصة المقيدة بالبورصة مسئولة عن حتمية قيام المراجع الداخلي بهذا الدور. ولكن ماذا لو لم يستطع القيام بهذا الدور أو كان تأهيله وتدريبه مكلفاً للشركة؟ الحل عندئذ أن تسند Outsourcing إدارة الشركات كل، أو بعض، وظائف المراجعة الداخلية لطرف من خارج الشركة.

إننا نرى أن قيام مراقب الحسابات بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من جهة، وقيام المراجع الداخلي بدوريه الاستشاري والتوكيدي في هذا المجال من جهة أخرى، هو المدخل المناسب أمامهما للقرن الحادي والعشرين. وهذا ما كان الدافع الرئيسي وراء إعداد هذا المؤلف.

وفي سبيل تحقيق أهدافنا من وراء هذا المؤلف وتتناول موضوعاته بصورة منطقية فسوف يشتمل هذا الكتاب على تسعة فصول.

يتناول الفصل الأول مفهوم ومدخل الشك المهني لمراقب الحسابات، بينما يتناول الفصل الثاني مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم فرض الاستمرار، أما الفصل الثالث فقد عرضنا فيه لمخاطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات، في حين تناولنا في الفصل الرابع موضوع المراجعة الاستقصائية القضائية كمدخل جديد للمراجعة الخارجية. وفي الفصل الخامس تناولنا المراجعة الخارجية لتقارير الأعمال المتكاملة.

وفي الفصول من السادس حتى التاسع فقد عرضنا للمراجعة الداخلية الحديثة في مجال تقارير الأعمال المتكاملة، حيث تناول الفصل السادس الدور الاستشاري والدور التوكيدي للمراجعة الداخلية الحديثة، أما الفصل السابع فقد خصصناه لموضوع إسناد وظيفة المراجعة الداخلية للغير. وفي الفصل الثامن تناولنا تشكيلة تقارير المراجعة الداخلية الحديثة، وأخيراً فقد تناولنا في الفصل التاسع والأخير موضوع المراجعة الداخلية الحديثة لتقارير الأعمال المتكاملة.

وبعد، فإني أحمد الله وأشكر فضله أن وفقني لإنجاز هذا الكتاب وبذل هذا الجهد المتواضع، وأدعوه وحده أن يجعل في هذا الكتاب نفع للمهتمين بالمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية من الدارسين في الدراسات العليا ومراقبي الحسابات والمراجعين الداخليين وكذا إدارات الشركات وأصحاب المصلحة في الشركات المقيدة بالبورصة.

والله الموفق.

الإسكندرية في 2013/4/1

المؤلف
د. شحاته السيد شحاته
قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
E – mail: Shehata2001EG@yahoo.com

الفصل الأول
أهمية الشك المهني
لمراقب الحسابات
Professional Skepticism

مقدمة الفصل:

تساهم عملية المراجعة المستقلة للقوائم المالية إيجاباً في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية. وتتميز عملية المراجعة ذات الجودة المرتفعة بممارسة مجموعة من الأحكام المهنية Professional Judgements خلال عملية المراجعة. وبصورة هامة، فإن ذلك يتطلب التفكير الفعال والذي يتضمن ممارسة الشك المهني خلال تخطيط وأداء عملية المراجعة.

ويجب الأخذ في الاعتبار أن الحاجة إلى الشك المهني في عملية المراجعة لا يمكن المبالغة فيها عن الحد المعقول، لكن يعتبر الشك المهني موقفاً ضرورياً تعزيز قدرة مراقب الحسابات على تحديد والاستجابة للظروف التي قد تدل على وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية (MM).

ويتضمن الشك المهني تقييماً جوهرياً لأدلة المراجعة، ويعني هذا أيضاً أن يكون مراقب الحسابات في حالة وعي بأدلة المراجعة التي تتناقض مع غيرها من الأدلة، أو أنه يتساءل عن مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة. ويعتبر هذا التقييم ضرورياً لكي يستطيع مراقب الحسابات أن يبدي رأيه على القوائم المالية.

وتعترف معايير المراجعة الدولية (ISAs) بصورة صريحة بالأهمية الأساسية للشك المهني، ومع ذلك يعتبر تبني وتطبيق التفكير التشككي بصورة نهائية مسئولية شخصية ومهنية والتي يتبناها كل مراقب حسابات. وهي جزء

لا يتجزأ من مهـارات مراقب الحسابات وهي مترابطة بصورة قريبة مع المفاهيم الأساسية لاستقلال مراقب الحسابات، والأحكام المهنية، وجودة المراجـعة.

وأيضاً يتأثر الشك المهني بالسمات السلوكية للأفراد متضمنة الدوافع والكفاءة، لذلك يعتبر تعليم وتدريب وخبرة مراقب الحسابات أمور هامة، ولهذا فإن مكاتب المراجعة ذاتها لها دور هام في غرس سمة التفكير التشكك في مراقب الحسابات، وذلك عن طريق تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات التي تعزز الثقافة الداخلية للاعتراف بأن الشك المهني ضروري لأداء عملية المراجعة.

ولأن التقارير المالية تعمل على تقديم معلومات يجب أن تكون أكثر ملاءمة للمستخدمين، فنتيجة لذلك هناك تزايد في درجة الأحكام وتزايد الأمور الشخصية في المحاسبة وقرارات الإدارة (على سبيل المثال فيما يتعلق بالقيمة العادلة) كما أن العديد من الشركات تواجه اليوم ظروفاً اقتصادية صعبة والتي تؤدي إلى تحديات عند إعداد التقارير المالية وأداء عملية المراجعة. وهذه التطورات زادت من أهمية الشك المهني لمراقب الحسابات خاصة في المجالات التي تتضمن أحكام كثيرة أو معقدة. ففي أعقاب الأزمة المالية العالمية، فإن تقارير المراجعة الحالية في مجالات القيمة العادلة وتقييم الاستمرارية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أخذت في اعتبارها أن المشرعين يتطلبون أن يكون مراقب الحسابات أكثر وعياً بالشك المهني.

ومن ناحية أخرى يلعب الشك المهني دوراً هاماً وأساسياً في عملية المراجعة ويمثل جزء لا يتجزأ من مهارات مراقب الحسابات ، حيث يرتبط الشك المهني بصورة كبيرة بالأحكام المهنية. وكلاهما ضروري لحسن سير عملية المراجعة، ويعتبر مدخلات لجودة المراجعة. حيث يسهل الشك المهني ممارسة الأحكام

المهنية بصورة مناسبة من قبل مراقب الحسابات خاصة فيما يتعلق ببعض القرارات مثل:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
- ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة وما إذا كان يجب بذل المزيد من الجهود لتحقيق أهداف معايير المراجعة.
- تقويم أحكام الإدارة في تطبيق هيكل التقرير المالي المناسب.
- التوصل للاستنتاجات التي تعتمد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، مثل تقييم معقولية التقديرات التي قامت بها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

إن تطبيق الشك المهني من شأنه أن يعزز من فعالية إجراءات المراجعة وتطبيقها ويقلل من احتمال أن مراقب الحسابات قد يختار إجراءات مراجعة غير مناسبة أو التطبيق الخاطئ لإجراءات المراجعة الملائمة أو التفسير الخاطئ لنتائج المراجعة.

وعلى مراقب الحسابات أن يبحث عن إجابة التساؤلات الآتية:

- ما هو الشك المهني؟ وما هي أهميته؟ وما هو دور كل من مراقب الحسابات ومكاتب المراجعة في تعزيز الشك المهني في عملية المراجعة؟
- ما هي علاقة الشك المهني بمراحل عملية المراجعة، وما هي علاقته بمسئوليات مراقب الحسابات وخاصة عن الغش؟
- كيف يتم تحديد وقياس مستوى الشك المهني في عملية المراجعة؟
- ما هي العوامل المحددة لفعالية دور الشك المهني في إحكام المراجعة؟

وللإجابة على هذه التساؤلات فإننا سوف نستخلص مفهوم للشك المهني بداية على النحو التالي:

1 – الشك المهني من منظور المعايير المهنية:

يعد الشك المهني أحد المفاهيم التي تناولتها المعايير المهنية ولكن بقليل من الدقة. وأحد الأبعاد التي قدمها (SAS, No. 1) بشأن فعالية عملية المراجعة تصف الشك المهني من وجهة نظر محايدة في الشك، حيث يشير المعيار إلى أن الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية وأن الشك المهني هو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الإنتقادي لأدلة المراجعة، ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية، وجمع وتقييم موضوعي لأدلة المراجعة، ولا يفترض أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض الصدق والأمانة التي لا جدال فيها أيضاً. بعبارة أخرى يعمل مراقب الحسابات بحرص عند جمع وتقييم الأدلة ولكن لا يفترض أي تحيز مسبق.

ومن ناحية أخرى أوضح (SAS, No. 67) أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني خلال عملية المراجعة. ويعتبر الشك المهني أمراً هاماً في تصميم متطلبات عملية المراجعة وأداء الإجراءات وتقييم نتائج الإجراءات. وبالتالي يمكن القول أن هناك اعتراف بالدور الحاسم الذي يلعبه الشك المهني في ممارسة المراجعة حيث أوضحت معايير المراجعة الأمريكية أن الشك المهني هو الحالة التي تتضمن تفكير تشككي، وتقييم انتقادي لأدلة المراجعة. وفيما يتعلق بالمعايير الخاصة بالغش في القوائم المالية فإنها ترى أن الشك المهني يتطلب تساؤلاً مستمراً. وعند مناقشة المعايير الخاصة بمصادر جمع أدلة المراجعة، فإن هذه المعايير تتبنى موقفاً محايداً عندما تصف

مراقب الحسابات المتشكك كشخص لا يفترض أن الإدارة غير صادقة ولا يفترض الصدق بصورة لا جدال فيها.

هذا وقد عرفت معايير المراجعة الدولية (ISAs) الشك المهني بأنه موقف يتضمن تساؤلاً عقلياً والانتباه للظروف التي قد تدل على احتمال تحريف بسبب الأخطاء أو الغش وتقييم جوهري للأدلة. فهو يتطلب من مراقب الحسابات أن يخطط ويؤدي بصورة صريحة المراجعة في حالة من الشك المهني لكي يدرك مراقب الحسابات الظروف التي قد تتسبب في وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

ومثل المفاهيم الأساسية الأخرى في المراجعة يصعب وجود تعريف واحد لإدراك المعنى الكامل للشك المهني، بالإضافة إلى أنه لا توجد طريقة وحيدة محددة يمكن من خلالها التعرف على الشك المهني. ومع ذلك فإن معايير المراجعة الدولية تحدد العناصر الهامة التي تساعد في فهم معنى الشك المهني.

وكموقف، فإن الشك المهني هو في الأساس تفكير عقلي، العقلية التساؤلية هي التي تحرك سلوك مراقب الحسابات لتبني مدخلاً تساؤلياً عند الأخذ في الاعتبار المعلومات وتكوين الاستنتاجات. وفي هذا الصدد فإن الشك المهني يرتبط ارتباطاً لا ينفصل بالمبادئ الأخلاقية للموضوعية واستقلال مراقب الحسابات. ويعزز استقلال مراقب الحسابات من قدرته على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على الوضع المهني السليم.

ويتضمن الشك المهني أيضاً حالة من التأهب، على سبيل المثال، إذا تناقضت أدلة المراجعة مع بعضها البعض أو المعلومات التي تتشكك في مصداقية المستندات أو الاستجابة للاستفسار الذي يعتبر بمثابة أدلة مراجعة. بالإضافة إلى

أنه يشمل التأهب للظروف التي قد تدل على احتمال الغش والظروف التي تدل على الحاجة لإجراءات مراجعة بالإضافة لتلك التي تتطلبها المعايير.

ويتضمن الشك المهني أيضاً التقييم الجوهري لأدلة المراجعة، والذي يتضمن كل من المعلومات التي تدعم وتؤكد تأكيدات الإدارة. والمعلومات التي تناقض هذه التأكيدات، فتطبيق الشك المهني في هذه الحالة يعني الاستفسار والأخذ في الاعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة مثلاً في حالة وجود عوامل خطر الغش ووجود مستند وحيد كأدلة مراجعة.

ويمكن أن نستخلص من العرض السابق أن المعايير المهنية تصف الشك المهني كتساؤل عقلي وتقييم انتقادي لأدلة المراجعة، لكن يجب الأخذ في الاعتبار أيضاً أنه عند إصدار الأحكام المهنية فإن مراقب الحسابات يمكنه مواجهة الشك المهني. لذلك فقد ركزت المعايير المهنية في المراجعة على الهدف من الشك المهني عند جمع وتقييم الأدلة. لذلك فقد قدم (Bell, et al., 2005) هدفاً آخر من الشك المهني وهو أحكام وقرارات مراقب الحسابات ، ويتطلب هذا الهدف أن يكون المراجع ناقداً ذاتياً بصورة مسبقة، وذلك تحسباً للحجج المختلفة التي يمكن أن يقدمها الآخرون ضد اعتقادات مراقب الحسابات. ويعتبر النقد الذاتي المسبق هو طريقة للتعامل بنجاح مع القابلية للمساءلة، خاصة للأطراف غير معروفة التفضيلات وتستلزم التفكير بمرونة وطرق متعددة الأبعاد.

2 – الشك المهني من منظور الدراسات الأكاديمية:

قدمت الدراسات الأكاديمية عديداً من وجهات النظر للشك المهني باعتباره عكس الثقة وهو يعادل ضمنياً الشك بعدم الثقة. فمثلاً دراسة (Ilsaub, 1996) ركزت على ميول واتجاهات مراقبي الحسابات للثقة في عملائهم وأن الشك

المهني لديه جذور من مفهوم "قول الحقيقة" Truth – Telling، وتعتمد وجهة النظر هذه على الثقة للشك المهني وتركز على العلاقة بين المراجعة وإدارة العميل مع الأخذ في الاعتبار بصورة غير مباشرة تقييم مراقب الحسابات لكفاية وملاءمة الأدلة.

كما أوضحت دراسة (Bell, 2005) أن الشك المهني يعتمد على الشك الافتراضي Presumptive Doubt ويعود هذا الاتجاه لتعريف (Nelson) للشك المهني على أنه تقييم متزايد للمخاطر وأنه التأكيد غير الصحيح وفقاً للمعلومات المتوفرة لمراقب الحسابات. وبصورة مماثلة عرفت دراسة (Mem) الشك المهني لمراقب الحسابات بأنه الحساسية لأدلة المراجعة التي تخفض من مخاطر الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية.

ومن خلال التركيز على المخاطر، فإن هذه التعريفات للشك المهني توجه حاجة المراجع لأدلة مراجعة كافية وملائمة كاستجابة لافتراض المخاطر المرتفعة في عملية المراجعة. ويعتبر المراجعون الذين يؤدون هذا الخط من التفكير هم أكثر اعترافاً وبوضوح بتركيزهم على المخاطر، فمراقب الحسابات يواجه ظروف مخاطر الغش في القوائم المالية.

ووجهة نظر ثالثة للشك المهني تبناها (Hurtt, 2007) في دراسته، حيث عرف الشك المهني بأنه ميل الفرد إلى الاستنتاجات للدرجة التي تكون عندها الأدلة توفر الدعم الكافي لبديل معين أو تفسير معين مقارنة بالآخرين. وهذا التعريف مشابه لوجهة النظر المحايدة للشك المهني التي اهتمت بها المعايير المهنية.

ومن استعارض وجهات النظر السابقة بشأن الشك المهني نجد أن تعريف (Hurtt) هو الأقرب لافتراض وجود سمات شخصية لمراقب الحسابات ، فالشك

المهني هو سمة ملازمة لمراقب الحسابات الفرد والتي تتشابه مع سمات شخصية أخرى مثل الضمير الحي والفضول وغيرها. فهو يرى أن مراقب الحسابات ينشأ ولديه مستوى فطري من الشك للبيئة المهنية حيث يركز على الأمور المهنية والأحداث الموجودة في عملية المراجعة. وذلك على عكس وجهات النظر الأخرى للشك المهني والتي ركزت على تعارض المصالح بين الإدارة ومراقب الحسابات، وتفترض أن الشك المهني ينشأ بصورة أساسية كاستجابة لظروف المراجعة.

3 – دور كل من مكاتب المراجعة ومراقب الحسابات في إدراك أهمية الشك المهني:

يتأثر الشك المهني بالسمات السلوكية الشخصية مثل (المواقف والقيم الأخلاقية) كما يتأثر أيضاً بمستوى الكفاءة مثل (المعرفة) للأفراد الذين يؤدون عملية المراجعة. وهذا بدوره يتأثر بالتعليم والتدريب والخبرة. كما أن الشك المهني في فريق المراجعة يتأثر بكل من أفعال قائد مكتب المراجعة وشريك المراجعة وبثقافة وبيئة الأعمال لمكتب المراجعة.

وقد قدم كل من (ISA and ISQC) إرشادات ومتطلبات للمساعدة على خلق بيئة على مستوى مكتب المراجعة، ومستوى المهمة، التي فيها يستطيع مراقب الحسابات أن يمارس فيها الشك المهني المناسب كما يلي:

أ – على مستوى مكتب المراجعة:

إن قيادة مكتب المراجعة تؤثر بصورة جوهرية على الثقافة الداخلية للمكتب، وبناء على ذلك، فإن لغة الإدارة العليا للمكتب Tone at the Top والتدعيم المستمر Continual Reinforcement لأهمية الشك المهني في عملية المراجعة له تأثير هام على سلوك الأفراد.

وتتمثل الفرص المتاحة لمكتب المراجعة لوضع توقعات بخصوص أو للتركيز على أهمية، الشك المهني على سيل المثال عند:

- وضع السياسات والإجراءات المصممة لزيادة إدراك الثقافة الداخلية أن الجودة تعتبر ضرورية في أداء عملية المراجعة.
- تدعيم الثقافة الداخلية الموجهة نحو الجودة من خلال إجراءات ووسائل واضحة ومتسقة ومتكررة على كل مستويات إدارة مكتب المراجعة. وهذا قد يتم توصيله عن طريق – ليس على سبيل الحصر – الحلقات التدريبية والاجتماعات والمحادثات الرسمية وغير الرسمية والقوائم الهامة والنشرات الإخبارية ومذكرات الإحاطة. إن مثل هذه الإجراءات والرسائل تشجع على ثقافة إدراك الجودة المرتفعة وتكافئ الأعمال ذا مستوى الجودة المرتفعة، وقد يتم دمجها، على سبيل المثال، في المستندات الداخلية للمكتب والمواد التدريبية والإجراءات التقييمية للشركاء والموظفين، ومثل هذا يدعم ويزيد من التركيز على وجهة نظر المكتب فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيف يتم تحقيقها عملياً.
- وضع السياسات والإجراءات المصممة لتوفير تأكيد معقول بأن المكتب لديه عدد كافي من الموظفين بالكفاءة والقدرات اللازمة وبالالتزام بالمبادئ الأخلاقية، وفي هذا الصدد، فإن تدعيم الثقافة الداخلية المعتمدة على الجودة قد يتحقق من خلال وضع السياسات والإجراءات التي توجه الأداء والتقويم والمكافآت والترقية (متضمنة نظم الحوافز) التي تعطي الاعتراف وتكافئ على تطوير والحفاظ على الالتزام.
- تطوير وتنفيذ برامج التدريب الداخلي والتعليم المستمر لكل المستويات من أفراد المكتب. وهذا قد يتحقق من خلال، على سبيل المثال، الخبرة في العمل، التدريب على الوظائف، التدريب بواسطة أفراد أكثر خبرة (على سبيل المثال أعضاء

آخرين في فريق التكليف) تعليم الاستقلال. ويلاحظ أن الكفاءة المستمرة لموظفي المكتب تعتمد إلى حد كبير على مستوى مناسب من التنمية المهنية المستمرة.

ب - على مستوى التكليف:

على مستوى المهمة، فإن الشريك مطلوب منه تحمل المسئولية عن الجودة الشاملة لكل عملية المراجعة والتي تم تعيين هذا الشريك لها. فتصرفات الشريك والرسائل المناسبة للأعضاء الآخرين في فريق التكليف تركز على أن الجودة أمر ضروري في أداء عمليات المراجعة، وعلى أهمية جودة المراجعة لقدرة فريق المراجعة على إصدار تقرير المراجعة المناسب في الظروف المعينة بدون الخوف من الدعاوي القضائية.

وبصفة عامة فإن الفرصة المثلى لتوجيه تركيز فريق المراجعة على أهمية المحافظة على الشك المهني خلال عملية المراجعة تكون من خلال المناقشة بين شريك المراجعة وأعضاء فريق المراجعة الأساسيين الآخرين لقابلية القوائم المالية للتحريف الجوهري. ويشمل هذا النقاش تطبيق هيكل التقرير المالي المطبق على خصائص وظروف الشركة والتركيز بصورة خاصة على كيفية وأين ومتى تكون القوائم المالية عرضة للتحريفات الجوهرية بسبب الغش بما في ذلك كيفية حدوث الغش. وتوفر هذه المناقشة أيضاً الأساس الذي يتواصل ويشارك من خلاله أعضاء فريق المراجعة في المعلومات الجديدة والتي قد تؤثر على تقييم المخاطر أو إجراءات المراجعة المؤداه.

ومن الفرص الأخرى لشريك المراجعة لوضع التوقعات بخصوص، وللتركيز على، أهمية الشك المهني توجد على سبيل المثال:

- التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة.

- فحص العمل المؤدى في هذا الصدد، حيث أن شريك المراجعة، وعلى وجه الخصوص، يمتلك الكثير من المعرفة والخبرة لنقلها لمساعدة أعضاء الفريق الأقل خبرة على تطوير التفكير الانتقادي والإستجوابي خلال الفحص لأمور أخرى. والمجالات الحرجة للأحكام والمخاطر الجوهرية. ويسمح الفحص في الوقت المناسب أيضاً بأن تحل الأمور الهامة (على سبيل المثال مجالات الأحكام الهامة خاصة التي تتعلق بالأمور الخلافية والمعقدة التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة) في أو قبل تاريخ إصدار تقرير المراجعة.
- إجراء فريق المراجعة المشاورات الملائمة عن الأمور المثيرة للجدل والمعقدة، وأن الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من المشاورات التي تم تنفيذها.

وفي حين أن الأنشطة على مستوى كل من مكتب المراجعة والمهمة تساهم في عقلية الشك المهني، إلا أنه من مسئولية كل مراقب الحسابات الحفاظ على حالة من الشك المهني. وفي مثل هذه الأحكام المهنية يحتاج أن يمارس مراقب الحسابات الشك المهني خلال عملية المراجعة. ويساعد الحفاظ على الشك المهني طيلة عملية المراجعة مراقب الحسابات على تخفيض مخاطر الظروف غير العادية، وتغليب التعميم عند استخلاص النتائج من ملاحظات المراجعة، واستخدام افتراضات مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وتقويم نتائجها.

4 ـ علاقة الشك المهني لمراقب الحسابات بمراحل عملية المراجعة:

تساءل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) عن أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة يعتبر فيها الشك المهني ضرورياً. وأوضح أن الشك المهني يعتبر ملائماً وضرورياً طيلة عملية المراجعة، على سبيل المثال:

أ – **قبول التكليف:** على سبيل المثال عند الأخذ في الاعتبار الأمور المتعلقة بنزاهة الإدارة والملاك الأساسيين.

ب – تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، على سبيل المثال عند:

* أداء إجراءات تقييم المخاطر بما في ذلك مناقشة فريق المراجعة فيما يتعلق بقابلية القوائم المالية للشركة على توليد تحريفات جوهرية.

* مراجعة تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الجوهرية، وطبقاً لها يتم تعديل إجراءات المراجعة المخططة مستقبلياً، على سبيل المثال، كنتيجة للمعلومات الجديدة التي لا تتسق مع أدلة المراجعة التي يعتمد عليها مراقب الحسابات بصورة أساسية في التقييم.

ج – تصميم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المستقبلية التي تستجيب للمخاطر المقدرة للتحريفات الجوهرية وتقويم أدلة المراجعة، على سبيل المثال عند :

* الأخذ في الاعتبار، من أجل المجالات ذات المخاطر المرتفعة المقدرة ، الحاجة لزيادة كمية الأدلة أو الحصول على الأدلة التي تعتبر أكثر ملاءمة واعتمادية، على سبيل المثال من خلال استبدال التركيز أكثر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو الحصول على أدلة مدعمة من مصادر مستقلة.

* تصميم وأداء الإجراءات التحليلية الأساسية بما في ذلك تقويم ثقة البيانات التي يطور منها مراقب الحسابات توقعاته، وكذلك عند التحقق من التقلبات أو العلاقات التي لا تتسق مع المعلومات الملائمة الأخرى أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بصورة جوهرية.

* مواجهة الظروف، مثال ذلك عندما ترفض الإدارة السماح لمراقب الحسابات بإرسال طلب تأكيد معين.

د – تكوين الرأي عما إذا كانت القوائم المالية معدة – في كل جوانبها الهامة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة – على سبيل المثال عند:

* استنتاج ما إذا كان التأكيد المعقول تم الحصول عليه وما إذا كانت أدلة المراجعة المناسبة والكافية تم الحصول عليها لدعم الاستنتاجات.

* الأخذ في الاعتبار الأثر على رأي مراقب الحسابات عندما يكون غير قادر على جمع أدلة المراجعة الضرورية.

5 – علاقة الشك المهني بمسئولية مراقب الحسابات عن كشف الغش والتقرير عنه:

يرتبط الشك المهني بمسئوليات مراقب الحسابات خاصة عن الغش، فبسبب خصائص الغش بما فيها أن الغش قد يشمل تدابير منظمة بحرص وحنكة، والتي تصمم لإخفاء الحقيقة أو قد تنطوي على التواطؤ، فإن الشك المهني لمراقب الحسابات ذو أهمية خاصة عند النظر في مخاطر التحريفات الجوهرية التي ترجع للغش.

هذا وقد ركز (ISA, 240) بصورة خاصة على الشك المهني، من بين أمور أخرى، أنه يشمل متطلبات تتناول على وجه التحديد الحاجة للحفاظ على الشك المهني طيلة عملية المراجعة. وإنه يعترف بإمكانية أن تكون التحريفات الجوهرية بسبب الغش على الرغم من الخبرة السابقة لمراقب الحسابات عن نزاهة وأمانة إدارة الشركة. إنه أيضاً يتطلب من مراقب الحسابات التحقق الإضافي من الظروف التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة والتي تتسبب في

اعتقاد مراقب الحسابات أن المستندات قد لا تكون غير مؤيدة أو أن الشروط في المستند تم تعديلها لكن لم يكشف عنها مراقب الحسابات.

كما لاحظ (ISA, 240) أن المحافظة على الشك المهني في عملية المراجعة تتطلب استجواباً مستمراً لما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي حصل عليها مراقب الحسابات تقترح أن التحريفات الجوهرية التي ترجع للغش قد تكون موجودة، ويشمل هذا الأخذ في الاعتبار مصداقية المعلومات لاستخدامها كأدلة مراجعة، والضوابط على إعدادها، والمحافظ على ملاءمتها، وأيضاً يدرك (ISA, 240) حقيقة أن إجراءات المراجعة التي هي فعالة في الكشف عن الأخطاء قد لا تكون فعالة في الكشف عن الغش. لذلك تم تصميم متطلبات (ISA, 240) لمساعدة مراقب الحسابات في تحديد وتقييم المخاطر والتحريفات الجوهرية التي ترجع للغش، ولمساعدته في تصميم الإجراءات المستقبلية.

وفي بعض الحالات، تتطلب المعايير الدولية من مراقب الحسابات صياغة افتراضات حول مخاطر الغش، وتقييم مخاطر والتحريفات الجوهرية أو تحديد الإجراءات المطلوبة التي يتعين القيام بها. كما تدرك المعايير أهمية الشك المهني في المجالات التي تم التدليل على أنها تكون أكثر عرضة للتحريفات بما في ذلك التحريفات بسبب الغش، مثال على ذلك أن هناك مخاطر غش في الاعتراف بالإيرادات، معالجة مخاطر اعتراضات الإدارة كمخاطر تحريفات جوهرية بسبب الغش ولهذا خطر جوهري، والإجراءات المطلوبة للتصدي لمراجعة التقديرات المحاسبية للتحيزات.

إن تحديد الاستجابة العامة لمواجهة المخاطر المقيمة للتحريفات الجوهرية التي ترجع للغش يشمل النظر في كيف يمكن أن يعكس سير عملية المراجعة ككل

زيادة الشك المهني، وعلى سبيل المثال، تتضمن أمثلة محددة على كيف يظهر أداء عملية المراجعة زيادة الشك المهني مثال:

- الحساسية المتزايدة في اختيار طبيعة ومدى مستندات الشركة التي يتم بحثها لدعم المعاملات الجوهرية.
- الاعتراف المتزايد بالحاجة إلى تأكيد تفسيرات أو إفصاحات الإدارة بشأن الأمور الجوهرية.

وقد لاحظت معايير المراجعة الدولية أن مخاطر عدم اكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات الجوهرية الناتجة من عمليات غش الإدارة أكبر من غش الموظفين، وذلك لأن الإدارة في كثير من الأحيان في وضع يمكنها بصورة مباشرة أو غير مباشرة من التلاعب في السجلات المحاسبية، المعلومات المالية المزورة حالياً، وتجاوز إجراءات الرقابة المعتمدة لمنع الغش المشابه لغش الموظفين، وفي هذا الصدد فإن المعايير الدولية:

- أشارت إلى أن تقويم استجابة الإدارة لاستفسارات بشأن الشك المهني قد تحتاج لتأيي.
- عندما لا تكون الاستجابة لاستفسارات الإدارة متسقة فإن ذلك يتطلب من مراقب الحسابات التحقق من حالة عدم الاتساق هذه.
- يطلب من مراقب الحسابات إعادة تقويم التقييمات المسبقة لمخاطر التحريفات الجوهرية التي ترجع للغش، والأثر المترتب على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ومصداقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها مسبقاً إذا كانت التحريفات تأتي في ضوئها، أو قد تكون نتيجة للغش والذي يتضمن الإدارة، أو عندما تدل الأحداث والظروف على تواطؤ محتمل متضمن الموظفين أو الإدارة أو طرف ثالث.

ويعتبر الشك المهني مهم وضروري في جميع مراحل عملية المراجعة برمتها، فقد أصبح الشك المهني لمراقب الحسابات هام بصفة خاصة عند تناول مجالات المراجعة التي هي أكثر تعقيداً وجوهرية وذات درجة من الأحكام مرتفعة مثل:

أ – التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة على سبي المثال عند:

* تقويم معقولية الافتراضات الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة في التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر جوهرية.

* تحديد ما إذا كانت التغيرات في التقديرات المحاسبية أو في الطرق المستخدمة في الفترات السابقة هي المناسبة للظروف.

* فحص الأحكام والقرارات التي أخذتها الإدارة في صنع التقديرات المحاسبية لتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات لتحيز الإدارة المحتمل.

ب – الاستمرارية، على سبيل المثال عند تقويم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييم استمراريتها، حيث أن مخرجات ونتائج هذه الخطط من المرجح أن تحسن الوضع، وما إذا كانت خطط الإدارة مفيدة في هذه الظروف، وقد شددت المعايير الدولية على أهمية الشك المهني والأحكام في تقويم إفصاح القوائم المالية والآثار المترتبة على تقرير مراقب الحسابات عند وجود مظاهر عدم تأكد مرتبط بالأحداث والظروف بصورة منفردة أو مجمعة قد تلقي ظلالاً من الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.

ج – العلاقات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، على سبيل المثال عندما يظل مراقب الحسابات في حالة تأهب خلال عملية المراجعة للمعلومات التي قد تدل على عدم التحديد أو الإفصاح المسبق عن المعاملات والعلاقات مع

الأطراف ذات العلاقة. وفي سياق المعاملات الجوهرية المحددة خارج المسار الطبيعي لأعمال الشركة، عند تقويم ما إذا كان منطق الأعمال من المعاملات يشير إلى أنه قد تكون قد دخلت في حيز القوائم المالية المحرفة أو لإخفاء اختلاس الأصول أو مصداقية التأكيد الخارجي.

د – اعتبارات القوانين والأنظمة، على سبي المثال عندما تظل في حالة تأهب عند أداء إجراءات المراجعة الأخرى لحالات عدم الالتزام أو اشتباه عدم الالتزام مع هذه القوانين واللوائح التي يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية أو أن لها تأثير أساسي على العمليات التي تقوم بها الشركة الأمر الذي يؤدي إلى وقف العمليات أو يستدعي الشك في استمرارها. وأمثلة أخرى حيث الشك المهني يعتبر ذو أهمية خاصة تتعلق بمراجعة المعاملات ذات درجة التعقيد المرتفعة أو غير العادية بصورة جوهرية. وأوضحت المعايير أن طبيعتها قد تؤدي إلى مخاطر تحريفات جوهرية في القوائم المالية. ووفقاً لذلك قد تستحق اهتماماً متزايداً من قبل مراقب الحسابات.

بالإضافة إلى ذلك، فيما يتعلق بمراجعة الأدوات المالية Financial Instruments فقد أوضحت المعايير أهمية إعادة التأكيد على أهمية الشك المهني ولا سيما فيما يتعلق بمخاطر وعواقب تحيز الإدارة.

6 – الطلب على الشك المهني:

يتجلى الشك المهني في كثير من الأحيان في مختلف المناقشات التي تعقد من قبل مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة على سبيل المثال، اتصالات المراجع مع المسئولين عن الحوكمة مثلاً حول لماذا يأخذ مراقب الحسابات في الاعتبار الممارسة المحاسبية الهامة التي تعتبر مقبولة في هيكل التقرير المالي المطبق لأنها الأنسب للظروف الخاصة بالشركة.

ومع ذلك توثيق المراجعة يظل حرجاً في تقديم دليل على الشك المهني بسبب أنه يوفر للمعايير دليل على أن المراجعة تم تخطيطها وأدائها طبقاً لمعايير المراجعة ومتطلبات البيئة القانونية والتنظيمية. وتتطلب معايير المراجعة من مراقب الحسابات إعداد توثيق كافي لعملية المراجعة ليمكن مراقب الحسابات الخبير، والذي ليس له ارتباط سابق مع المراجعة، من فهم، من بين أمور أخرى، القرارات الجوهرية التي تتعلق بالأمور الهامة التي تنشأ أثناء عملية المراجعة.

وتتطلب أيضاً المعايير من مراقب الحسابات توثيق المناقشات الخاصة بالأمور الجوهرية مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة الأمور الجوهرية التي تم مناقشتها ومتى ومع من جرت المناقشات، مثل هذا التوثيق يساعد مراقب الحسابات على شرح الكيفية التي تم بها تناول الأحكام الجوهرية والأمور الأساسية المتعلقة بالمراجعة، وكيفية تقييم مراقب الحسابات لما إذا كان قد تم الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية. ومن أمثلة الظروف التي من المهم إعداد توثيق للمراجعة حيث تعتبر الأحكام والأمور جوهرية مهمة هي:

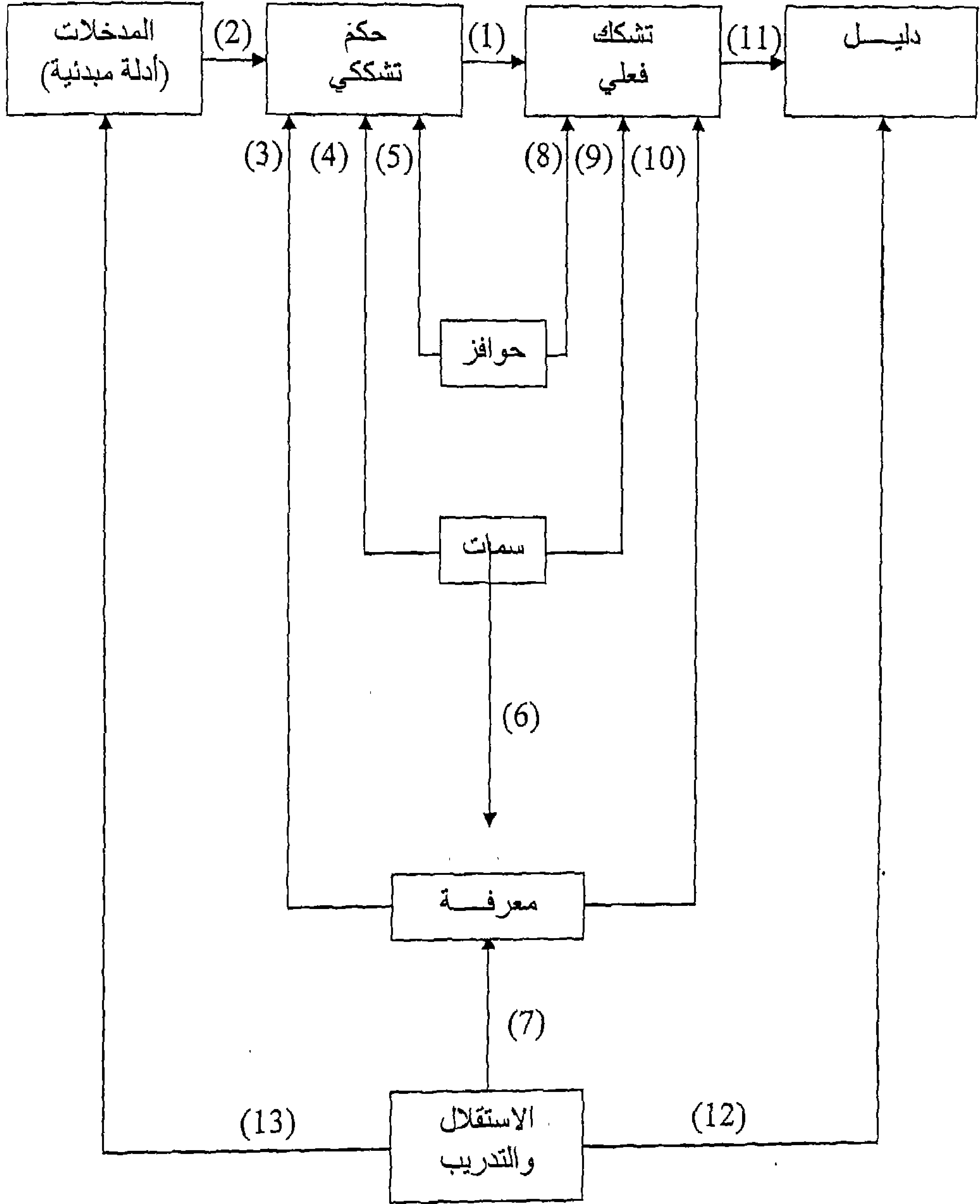
- القرارات الهامة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين فريق المراجعة بخصوص قابلية القوائم المالية للشركة على توليد التحريفات الجوهرية بسبب الغش، والاتصالات مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة والمشرعين وغيرهم بخصوص الغش.
- تحديد، أو الاشتباه في، عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ونتائج المناقشة مع الإدارة وكلما أمكن مع المسئولين عن الحوكمة والأطراف خارج الشركة.

- الأساس وراء استنتاجات مراقب الحسابات عن معقولية التقديرات المحاسبية وغيرها من الإفصاحات التي تؤدي إلى مخاطر مرتفعة وأي مؤشرات لتحيز الإدارة المحتمل.
- المعلومات المحددة التي لا تتسق مع الاستنتاج النهائي لمراقب الحسابات بخصوص الأمور الجوهرية بما في ذلك كيفية توجيه هذا التناقض.
- أساس استنتاج مراقب الحسابات بشأن معقولية مجالات الأحكام الذاتية.
- أساس استنتاج مراقب الحسابات حول صحة المستندات عند إجراء مزيد من التحقق (مثل الاستفادة المناسبة من الخبير أو إجراءات التأكيد) كاستجابة للظروف المحددة أثناء عملية المراجعة التي تتسبب في إعتقاد مراقب الحسابات أن المستند قد لا يكون صحيحاً.

ونظراً لأن الشك المهني هو حالة ذهنية، فإنه من الصعب في بعض الأحيان توثيق مراقب الحسابات لكيفية تطبيق الشك المهني خلال عملية المراجعة. وتلاحظ معايير المراجعة الدولية أنه قد لا يكون هناك طريقة واحدة يتم توثيق الشك المهني لمراقب الحسابات ، ومع ذلك قد يوفر توثيق مراقب الحسابات دليلاً على أن ممارسة الشك المهني طبقاً لمعايير المراجعة كانت سليمة، مثل هذا الدليل قد يتضمن أداء إجراءات محددة لدعم استجابة الإدارة لاستفسارات مراقب الحسابات.

7 ـ قياس الشك المهني لمراقب الحسابات:

قدمت دراسة (Neslon, 2009) استعراضاً لنموذج بسيط لقياس الشك المهني كما يلي:



نموذج مبسط لقياس الشك المهني

ونجد في منتصف النموذج أنه يفرق بين الأحكام التشككية والإجراءات التشككية (رقم 1) حيث أن الشك المهني هو نتاج لأحكام مراقب الحسابات لكنه يكتشف الشك المهني من خلال السلوك التشككي ولذلك هو موقف أداء مراقب الحسابات.

ونجد أيضاً في الرسم أن الأدلة المبدئية Evidential Input توفر مدخلات هامة لعملية الأحكام (رقم 2)، وتم استعراض أدلة المراجعة على نطاق واسع على أنها تتضمن أي معلومات مجمعة يتم أخذها في الاعتبار في عملية المراجعة. ويمكن أن يؤثر الشك المهني على تخطيط عملية المراجعة المبدئي عندما تتكون الأدلة المبدئية فقط من الخلفية المعلوماتية عن العميل. ويمكن أن يؤثر على اختيار رأي مراقب الحسابات عندما تأخذ الأدلة المبدئية في الحسبان، وتعتبر جزء من الأدلة المجمعة في عملية المراجعة.

وتتضمن المدخلات الأخرى في عملية الأحكام معرفة مراقب الحسابات Knowledge (رقم 3)، والسمات الأخرى بخلاف المعرفة التي تم الإشارة إليها بصورة مجمعة في سمات مراقب الحسابات Traits مثل الذكاء والميل للشك والثقة بالنفس (رقم 4)، وحوافز مراقب الحسابات Incentives (رقم 5)، ووفقاً لدراسة (Libby) بأن معرفة مراقب الحسابات تكون نتيجة دمج سماته (رقم 6) والخبرة السابقة له والتي تتضمن التدريب (رقم 7).

وقد حددت الدراسات السابقة في المحاسبة وعلم النفس أن أحكام مراقب الحسابات تكون عرضة لمشاكل متنوعة منها نماذج إدراك الأدلة، وتطبيق المعرفة السابقة على مهام الأحكام، وترجيح أدلة المراجعة بصورة مناسبة، ومنع الحافز من التأثير على الأحكام بطريقة غير واعية، كل هذه الصعوبات يمكن أن تؤثر على المدى الذي عنده تظهر الأحكام الشك المهني.

ومع ذلك تترجم أحكام الشك المهني إلى إجراءات الشك المهني، وتعتمد على المدى الذي تعكس عنده الأحكام الشك المهني، لكن أيضاً على جوانب حوافز مراقب الحسابات (رقم 8)، وسماته (رقم 9) ومعرفته (رقم 10)، وهذا التمييز بين الأحكام والإجراءات يظهر فكرة أن الشك المهني يجب أن يصل بدايته (نقطة معينة) قبل أن يكون جوهرياً لتعزيز الإجراءات، وما إذا كان مراقب الحسابات يظهر فعلاً ممارسته للشك المهني.

ويمكن أن تغير الإجراءات التشككية من كمية أو طبيعة الأدلة المتوفرة لمراقب الحسابات (رقم 11) والتي يجب أن يعاد النظر فيها بواسطة مراقب الحسابات والتي أصبحت جزء من خبرة ومعرفة مراقب الحسابات وجزء من الأدلة المبدئية في عمليات المراجعة المستقبلية (رقم 12، 13)، ولهذا يعتبر نموذج الشك المهني نموذجاً متكاملاً ومتداخلاً.

وتوفر هذه الدراسة نموذجاً يصف كيف أن أدلة المراجعة يتم تجميعها مع معرفة مراقب الحسابات وسماته ودوافعه لتقديم الأحكام التي تعكس الشك المهني، ويصف هذا النموذج أيضاً كيف أن الأحكام تدمج معرفة مراقب الحسابات وسماته ودوافعه لتقديم الإجراءات التي تعكس درجات الشك المهني المنخفضة أو المرتفعة نسبياً، وهذا المنظور يسهل أيضاً فهم كيف أن مكاتب المراجعة يمكن أن تؤثر على الشك المهني في الممارسة العملية عن طريق تعيين وتدريب وتقييم أداء مراقبي الحسابات وفحص الأدوات المساعدة للقرارات والحوافز وتغيير المهام والشركات، وعلى سبيل المثال تقترح الدراسات السابقة الآتي عن العناصر المحددة للنموذج:

أ – **المعرفـــة** : من أجل أن يكون مراقب الحسابات قادراً على ممارسة الشك المهني كاستجابة للأدلة فإنه يجب أن يتفهم التأثيرات الاتجاهية للأدلة على

مخاطر المراجعة، وأيضاً يجب أن يكون قادراً على تطبيق معرفته على نماذج الأدلة والأخطاء المتكررة وغير المتكررة لتحديد ما إذا كانت تقترح الأدلة المخاطر المحددة. فيمكن أن تؤثر خبرة مراقب الحسابات وتخصصه إيجابياً وسلبياً على الشك المهني، فالمعرفة المرتفعة لمراقب الحسابات تكون قادرة بصورة أفضل على تحديد الأخطاء ذات التكرار المرتفع والنماذج المعقدة للأدلة التي تدل على الأخطاء، لكن أيضاً من المحتمل أن نفترض توقعات أو تفسيرات خالية من الأخطاء وتكون صحيحة وأن تفقد الأدلة التي تتسق مع التوقعات غير المخططة، كما أن المعرفة بالمعايير المهنية المعقدة أيضاً توفر مراقب الحسابات بميزة عندما يتعامل مع العميل عن القضايا المحاسبية الجدلية.

ب - **السمات** : وهي الصفات الأخرى بخلاف المعرفة التي يتسم بها مراقب الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على الشك المهني له، مثل القدرة على حل المشاكل والنزعة الأخلاقية والتفكير الأخلاقي والسمات الأخرى مثل الثقة بالنفس والميل للشك ويمكن توضيحها كما يلي:

* **القدرة على حل المشاكل:** أحد السمات المرتبطة بالشك المهني المحددة في الدراسات السابقة هي القدرة على حل المشاكل، والفكرة الأساسية هنا أن الذكاء الطبيعي سوف يساعد مراقب الحسابات على تحديد التحريفات المحتملة.

وهناك العديد من الدراسات التي قيمت القدرة على حل المشاكل عن طريق الردود على أسئلة معينة، وقيمت دراسات أخرى القدرة على حل المشاكل من خلال استخدام القياس الذي يعتمد على الردود على سيناريوهات معينة وهذه الدراسات وجدت أن هناك ارتباط جوهري بين

القدرة وأداء مهام المراجعة المرتبطة بالشك المهني (تحديد الأخطاء عن طريق تحليل النسب، اكتشاف تلاعب الأرباح)، وبصورة خاصة عندما تكون هذه المهام غير مهيكلة.

* **الأخلاقيات أو التفكير الأخلاقي**: أحد الصفات الأخرى التي تحققت منها الدراسات السابقة هي التطور الأخلاقي أو التفكير الأخلاقي، وأحد الطرق لاستعراض هذه السمة هو أن نحدد إلى أي مدى تتأثر أحكام وإجراءات المراجعة المرتبطة بالشك المهني بدوافع مراقب الحسابات، ومعظم الدراسات اعتمدت على نظرية التطور الإدراكي لـ Kohlbery والذي حدد ثلاثة مستويات من التفكير الأخلاقي:

- قبل التقليدي Preconventional: عندما تعتمد الأحكام الأخلاقية على العواقب.
- تقليدي Conventional: عندما تعتمد الأحكام الأخلاقية على توقعات الآخرين والتي تمليها اللوائح والقوانين.
- بعد التقليدي Postconventional: عندما تعتمد الأحكام الأخلاقية على المبادئ الأخلاقية.

وتقترح النتائج العامة إلى أن مراقب الحسابات ذو المرحلة المرتفعة من التطور الأخلاقي يظهر حساسية أكثر للمعلومات عن نزاهة واكتمال العميل، ويكون قادراً على أن يحدد بصورة أفضل السلوك غير المناسب المحتمل، ويكون أقل عرضة للانخراط في السلوك غير المناسب.

* **قياس الشك**: محاولات بحثية أخرى حاولت تقييم الشك المهني بصورة مباشرة أكثر وربطت هذا التقييم مع أحكام وإجراءات المراجعة وتم القياس من خلال الجوانب الآتية:

– الأحكام المشوقة Suspension of Judgment: عدم الاستعداد لقبول ببساطة التأكيدات والإدعاءات بدلاً من ذلك الاحتفاظ بعقل متفتح وتقويم نقدي للأدلة.

– العقلية التساؤلية Questioning Mind: التحقق من ومحاولة إثبات التأكيدات، والاستجواب النشط، والفضول. ويعد ذلك من خصائص المتشككين.

– البحث عن المعرفة Search for Knowledge: البحث بصورة عامة أكثر عن المعرفة التي تعتبر خاصية من خصائص المتشككين.

– الفهم الشخصي Interpersonal Understanding: تشير الدراسات إلى أن دافع الفهم يعتبر أساسياً لفهم احتمال التحيز أو الاختلافات في الإدراك.

– الثقة بالنفس Self – Confidence: أدرك المتشككين حاجة المتشكك للطعن في الآخرين وقيمة وجهات نظرهم الخاصة.

– تقرير المصير Self – Determination: فالمتشكك يحجب الاستنتاجات حتى يقتنع بأدلة المراجعة الكافية ويقتنع بصورة شخصية.

ج – **الدوافع**: تختلف الدوافع ذات الصلة بالشك المهني في مدى تأثيرها على الأفراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو احتمالية أو فورية أو مالية أو اجتماعية. وبطبيعتها يمكن أن تؤثر الدوافع على مدى الشك المهني في الأحكام بطريقة شعورية أو لا شعورية، والدوافع أيضاً يمكن أن تؤثر على المدى الذي عنده تظهر الأحكام الشك المهني لتقديم الإجراءات التشككية في المراجعة.

د - **الأحكام** : تؤثر القيود الإدراكية والمعرفية على الشك المهني بطريقة تنبوئية، وبعض من هذه القيود الإدراكية قد تقدم الفرص لزيادة الشك المهني.

هـ - **الإجراءات** : تؤثر إجراءات مراقب الحسابات على جودة المراجعة وتشكل الأساس الذي تستند عليه جودة المراجعة. ومن أهم إجراءات مراقب الحسابات تخطيط عملية المراجعة والتعامل مع التعديلات المقترحة أثناء عملية المراجعة.

هذا وقد قدمت دراسة (Hurtt, 2010) مقياساً يتكون من 30 عبارة من خلال الإجابة عليها يتم تحديد مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات وهي:

1 - أنا أقبل غالباً التفسيرات من الآخرين دون التوضيحات الإضافية.

2 - أنا أشعر بالرضا عن نفسي.

3 - أنا أنتظر للبت في القضايا حتى أستطيع الحصول على معلومات أكثر.

4 - إن آفاق التعليم تثيرني.

5 - أنا مهتم بما يسبب للأفراد التصرف بالطريقة التي يقومون بها.

6 - أنا واثق من قدراتي.

7 - أنا أرفض غالباً القوائم أو البيانات ما لم أمتلك دليلاً على صحتها.

8 - إن اكتشاف المعلومات الجديدة عملية ممتعة.

9 - أنا آخذ وقتي عند اتخاذ القرارات.

10 - أنا أميل للقبول الفوري لما يقوله الأفراد الآخرين لي.

11 - لا يهمني سلوك الأفراد الآخرين.

12 – أنا متأكد (لا يقبل الشك).

13 – أصدقائي يقولون لي بأنني أستفسر عادة عن الأشياء التي أراها أو أسمعها.

14 – أنا أود أن أفهم السبب وراء سلوك الأفراد الآخرين.

15 – أنا أعتقد أن التعليم مثير.

16 – أنا عادة أقبل الأشياء التي أراها أو أقرأها أو أسمعها كقيمة حقيقية.

17 – أنا لا أشعر بالتأكد من نفسي.

18 – أنا ألاحظ عادة التناقضات في التفسيرات.

19 – في معظم الأحيان، أنا أوافق مع ما يفكر فيه الآخرون في نفس مجموعتي.

20 – أنا لا أحب اتخاذ القرارات بصورة سريعة.

21 – أنا لدي الثقة في نفسي.

22 – أنا لا أحب اتخاذ القرارات حتى ألقي نظرة على كل المعلومات المتاحة.

23 – أنا أحب البحث عن المعرفة.

24 – أنا أستفسر بصورة متكررة عن الأشياء التي أسمعها أو أراها.

25 – أنه من السهل للأفراد الآخرين إقناعي.

26 – أنا نادراً ما آخذ في الاعتبار لماذا يتصرف الأفراد بطريقة معينة.

27 – أنا أحب أن أتأكد من أني أخذت في الاعتبار معظم المعلومات المتوفرة قبل اتخاذ القرار.

28 – أنا أستمتع عند محاولة تحديد ما إذا كان ما قرأته أو سمعته صحيحاً.

29 – أنا أستمتع بالتعلم.

30 – تعتبر التصرفات التي يتخذها الفرد والأسباب وراء هذه التصرفات مبهرة.

هذه هي الـ 30 عنصراً لقياس الشك المهني والتي تأخذ بصورة طبيعية أقل من 5 دقائق من الفرد للإجابة عليها. وعادة يستخدم لقياس الاختلاف في الخصائص الفردية ولا توجد إجابة صحيحة أو إجابة خاطئة. البنوذ 1، 10، 11، 16، 17، 19، 25، 26 تكون درجاتها عكسية، وبصورة عامة الدرجة المرتفعة تعبر عن مستوى مرتفع للشك المهني.

8 – محددات الشك المهني وكفاءة ممارسته:

لقد حظي موضوع محددات الشك المهني وكفاءة مراقب الحسابات في ممارسته باهتمام الكثيرين، فقد هدفت دراسة (Hurtt and Martha, 2008) إلى التحقق مما إذا كان فحص الشك المهني كسمة لمراقب الحسابات الفرد، بخلاف أنه يعتبر استجابة لظروف عملية المراجعة، يوفر ارتباطاً أكثر وضوحاً بين الشك المهني وسلوك مراقب الحسابات. وباستخدام مقياس من علم النفس لقياس مستوى الشك المهني الملازم للفرد، ثم تفسير ما إذا كان مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات الفرد يرتبط بالاختلاف في سلوكه وما إذا كان هذا المستوى يرتبط مع الشك المهني الذي ينتج وفقاً لظروف المراجعة (عميل جديد مثلا).

ومن خلال تجربة تم الربط فيها بين المستوي الذي تم قياسه للشك المهني لمراقب الحسابات وسلوكين له هما: تقييم الأدلة وتقديم التفسيرات البديلة، حيث يتضمن تقييم الأدلة البحث عن المعلومات واكتشاف الأخطاء أو التناقضات في أدلة المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن الشك المهني يؤثر على تقييم الأدلة بصورة مباشرة وأن مراقب الحسابات ذو المستوى المرتفع من الشك المهني استجاب أفضل للعملاء الجدد من خلال تركيزه على البحث في نتائج الاختبارات

الأساسية بدلاً من أداء أوراق العمل الإدارية الأخرى، كما اكتشف المزيد من التناقض.

كما أوضحت الدراسة أن مستوى الشك المهني يرتبط بصورة معتدلة مع تقديم تفسيرات بديلة أكثر متعلقة بالأدلة الموثقة بغض النظر عن ظروف التجربة، وتم التوصل أيضاً إلى أن مراقب الحسابات الأكثر تشككاً يعرض بصورة عامة مستوى مرتفعاً من سلوك تقييم الأدلة وتقديم تفسيرات بديلة، وأيضاً يظهر الاستجابة لظروف المراجعة أكثر من هؤلاء الأقل تشككاً.

وهدفت دراسة (Payne and Robert, 2005) إلى تفسير ما إذا كان تقييم مخاطر الغش خلال مرحلة التخطيط يؤثر على مستوى الشك المهني الذي يقوم به مراقب الحسابات، وأيضاً على تقييمه لتأكيدات الإدارة Management Assertions، بالإضافة إلى ذلك، تفسر الدراسة تأثير الخبرة بالمراجعة العامة على الشك المهني.

وأوضحت الدراسة أن مستوى الشك المهني المناسب، الذي ينبغي الحفاظ عليه يسمح لمراقب الحسابات في جميع الأوقات بتعديل تقييم مخاطر الغش المنخفض كلما تم مواجهة أدلة جديدة. وبعبارة أخرى فإن تقويم الأدلة يجب أن يؤثر على تقييم مخاطر الغش الأولي بينما تقييم مخاطر الغش الأولي لاينبغي أن يؤثر على تقويم الأدلة.

وأوضحت نتائج الدراسة أن مراقب الحسابات الذي يستقر على تقييم مخاطر غش منخفضة سيكون لها تأثير غير مرغوب على مستوى الشك المهني الذي يقدمه في الأوقات القادمة مع عوامل مخاطر الغش الجديدة. وهذا النوع من الاستجابة قد يكون له تأثير سلبي قوي بصورة محتملة على جودة أعمال المراجعة. مراقب الحسابات الذي يتقبل تقييم مخاطر الغش بصورة مرتفعة أو

معتدلة يقدم مستوى مرتفعاً من الشك المهني، وتقترح النتائج أيضاً أن مستوى الشك المهني الذي يقدمه مراقب الحسابات يعتمد على خبرته.

وخلصت الدراسة أيضاً إلى أن المشاركين قدموا مستوى منخفضاً من الشك المهني كاستجابة لتقييم مخاطر الغش في مرحلة التخطيط بصورة منخفضة لكن لم يعرضوا مستوى مرتفعاً من الشك كاستجابة لتقييم مخاطر الغش المرتفعة.

وهدفت دراسة (Fukukawa and Theodore, 2011) إلى اختبار تأثير هيكلة التأكيد Assertion Freming على تقييم مراقب الحسابات للمخاطر لمهمة تتعلق بمراجعة تأكيدات الإدارة بخصوص دورة الإيرادات. وقد يكون شكل تأكيدات الإدارة في صيغة إيجابية أو سلبية للمراجعة، فعلى الرغم من أن الإدارة تحدد عادة تأكيدات القوائم المالية في صيغة إيجابية، فإن مراقب الحسابات يمكن أن يأخذ في الاعتبار التأكيدات عند مراجعتها إما في صورة إيجابية أو سلبية، وعلى سبيل المثال عند التحقق من مخاطر المراجعة المرتبطة بتأكيد A (حيث A هي تقدير حسابات العملاء بصورة صحيحة)، فإن مراقب الحسابات قد يأخذ في الاعتبار حالة إيجابية للتأكيد (قيمة A تكون صحيحة) أو يأخذ حالة سلبية للتأكيد (قيمة A غير صحيحة).

واعتماداً على هذه المفاهيم تم استخدام مقياسين لقياس مستوى الشك المهني عند تقييم المخاطر وهما:

أ – التقييم بناء على معتقدات مراقب الحسابات The Auditor's Belief Assessent، بمعنى أن التأكيد المعين قد يكون منحرفاً، وعندما يكون تقييم مراقب الحسابات متسقاً معه فإنه يقال أنه يظهر مستوى شك مهني مرتفع.

ب – تقييم مراقب الحسابات لمستوى الغموض Level of Ambiguity ، الذي يظل بعد الأخذ في الاعتبار أدلة المراجعة المتاحة. وعندما يكون تقييم مراقب الحسابات هنا مرتفعاً فإنه يقال أنه يظهر مستوى شك مهني مرتفع.

وتم استخدام هذه المفاهيم لتبرير ما إذا كان شكل التأكيد يؤثر على الشك المهني. وتوصلت الدراسة إلى أن شكل التأكيد يؤثر بصورة جوهرية على الشك المهني، وهذه النتيجة تعني أن الشك المهني يمكن تدعيمه من خلال الطريقة التي يتم بها صياغة التأكيد محل المراجعة.

وترى دراسة (Plumlee, et al., 2011) أن أحد التفسيرات المحتملة لفشل مراقبي الحسابات في ممارسة الشك المهني هو أن الإرشادات التي توفرها المعايير لمراقبي الحسابات، وكذلك التي توفرها مكاتب المراجعة، تفشل في الربط الكافي بين أمور الشك المهني وتشككهم مهنياً بطرق محددة مع أدلة المراجعة المعالجة إدراكياً. وبعبارة أخرى، لا يتم تقديم التعليمات لمراقبي الحسابات في ضوء عملية التفكير والتي تمكن أن تقودهم لممارسة العقلية التساؤلية A Questioning Mind لدرجة أن مراقبي الحسابات لا يرتضوا بأدلة المراجعة الأقل إقناعاً. وفي هذه الدراسة يتم تقويم ما إذا كان إمداد مراقبي الحسابات بقدرة على التفكير التشخيصي يحسن قدرتهم على أن يكونوا متشككين مهنياً على نحو يتفق مع المعايير المهنية.

لقد أوضحت الدراسات السابقة أن مراقبي الحسابات قادرون على أداء الطريقة التشككية لكنهم لا يفعلوا ذلك دائماً، لكن لماذا يحدث هذا التناقض. وجدت الدراسات أنه عندما يكون مراقب الحسابات ذو مستوى مرتفع بخصائص الشك المهني يقوم بفحص أوراق العمل ويكون أكثر احتمالاً لاكتشاف التناقضات ويزيد معدل اكتشافهم كاستجابة لمخاطر المراجعة المرتفعة. وعلى العكس يبدو أن

مراقب الحسابات الذي يكون متشككاً في مهمة لا تستدعي ذلك لأن يتصرف مثل المراجع السابق.

وترى الدراسات السابقة أنه ومن بين عوامل أخرى، فإن المعرفة والتدريب يجب أن تؤثر بصورة إيجابية على الشك المهني لمراقب الحسابات ، وتزيد دراسة (Plumlee, et al., 2011) أن دعم معرفة مراقبي الحسابات من خلال تدريبهم على استخدام المهارات الإدراكية Cognitive Skills يعمل على تحسين مستوى الشك المهني في أحكامهم.

وكجزء من الشك المهني، يتطلب التفكير المتروي من مراقب الحسابات توليد تفسيرات بصورة عقلية للأدلة أو الظروف التي رآها غير عادية. ويتطلب التفكير السريع منهم تقييم معقولية التفسيرات المقدمة. هذه المهارات ينبغي أن تسمح لمراقب الحسابات بأن يتصرف بشك في الحالات غير المهيكلة وغير المفهومة. ويخلق ترجمة خصائص الشك المهني من المعايير في هذه المهارات المعرفية القابلة للتدريب بصورة محتملة طرق لمراقبي الحسابات لأداء واجباتهم المهنية بدرجة مناسبة من الشك المهني.

ومن أجل هذه الدراسة تم تقديم برنامج عبر الإنترنت مصمم لزيادة فهم مراقب الحسابات للشك المهني من خلال توفير إرشادات تدريب واضحة على كيف يفكر بصورة أكثر تشككاً، وتضمن برنامج التدريب تفسيرات متعمقة لتوقعات الشك المهني المنصوص عليها في معايير المراجعة والتدريب في مجال التقنية التي تزيد التفكير المتروي والتفكير المتقارب. والتقييمات التي تقيس كل الجوانب الموضوعية لتعلم المشاركين مثل المعرفة والفهم للمحتوى والمهارات، وأيضاً قدرتهم على تطبيق المهارات في البرنامج. لهذا يمكننا تحديد ما إذا كان مراقب الحسابات الذي تدرب على الشك المهني الموضح وفقاً لعملية التفكير

التشخيصي تزيد من عدد التفسيرات المحتملة المتولدة كاستجابة للظروف غير العادية والقضاء على التفسيرات غير المنطقية وتحسين القدرة على توليد واختيار التفسيرات الفعلية.

وتم التوصل إلى أن التدريب يزيد بصورة جوهرية من معرفة وفهم المشاركين لمهارات التفكير المتروي والمتقارب، وأيضاً تم التوصل إلى أن التدريب على التفكير المتروي يزيد كل من عدد وجودة التفسيرات المتولدة للظروف غير العادية، وتدعم هذه النتائج أهمية التدريب لمراقب الحسابات على كل من التفكير المتروي والمتقارب.

وقدم (Nelson, 2009) نموذجاً للشك المهني في المراجعة والذي يقترح أن هناك ارتباطاً بين الأدلة المبدئية التي تقدم لمراقب الحسابات، والدافع الذي يواجهه، وأحكام وإجراءات مراقب الحسابات التشككية. وتحاول دراسة (Carpenter and Jane., 2011) التحقق من الشك المهني من خلال تفسير تأثير كل من تركيز شريك المراجعة على الشك المهني (كدافع) ووجود الغش (كأدلة مبدئية) على تحديد مراقب الحسابات لعوامل مخاطر الغش، وتقييمه لمخاطر الغش (كأحكام تشككية) واختياره لإجراءات المراجعة (كإجراءات تشككية).

وفي تجربة على 80 مدير مراجعة من الأربعة مكاتب الكبرى تم القيام بتجربة وفيها تم معالجة [1 – تركيز شريك المراجعة (تركيز شريك المراجعة مرتفع أو تركيز شريك المراجعة منخفض عن الشك المهني)، 2– وجود الغش (يوجد غش أو لا يوجد غش)]، وتم قياس تحديد مراقب الحسابات لعوامل مخاطر الغش وتقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش واختياراته لإجراءات الغش المرتبطة بالمخاطر المحددة.

وتوصلت الدراسة إلى أن درجة تركيز شريك المراجعة على الشك المهني، ووجود أو عدم وجود الغش، تؤثر بصورة مباشرة على تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش، ويتسق ذلك مع نموذج Nelson حيث اقترح وجود تأثير مباشر ومستقل للدافع والأدلة المبدئية على أحكام مراقب الحسابات التشككية. وبصورة خاصة وجدت الدراسة أن مراقب الحسابات في حالة التركيز المرتفع على الشك المهني يعد تقييم مخاطر غش مرتفعاً عندما يوجد الغش، مقارنة بحالة أن كان التركيز المنخفض لمراقب الحسابات على الشك المهني، ومع ذلك في حالة عدم وجود الغش فإن مراقبي الحسابات ذوي التركيز المرتفع على الشك المهني أعدوا مستوى تقييم مرتفع لمخاطر الغش عن هؤلاء ذوي التركيز المنخفض على الشك المهني. بينما هذه النتائج تدعم تركيز واضعي المعايير على اللغة المناسبة لتقييم مراقب الحسابات للغش، إلا أنها أيضاً توضح التكاليف المحتملة عندما لا يوجد غش.

وتم التوصل أيضاً إلى أن مراقب الحسابات ذو التركيز المرتفع على الشك المهني اختار عوامل مخاطر الغش الأكثر ملاءمة بصورة جوهرية – عوامل المخاطر التي ترتبط بصورة مباشرة مع الغش المحدد فعلياً – عن المراجع ذو التركيز المنخفض على الشك المهني، وتم التوصل أيضاً إلى أن مراقب الحسابات ذو التركيز المرتفع على الشك المهني اختار إجراءات المراجعة التي ترتبط مباشرة مع الغش المحدد فعلياً عن مراقب الحسابات ذو التركيز المنخفض.

الفصل الثاني

تقييم مراقب الحسابات لفرض الاستمرار في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية

Assessment of Going Concern Assumption

مقدمة الفصل:

من الجدير بالذكر أنه حتى يتسنى لمراقبي الحسابات تحقيق الهدف من عملية المراجعة فإن عملهم ينطوي بالضرورة على سلسلة من الأحكام المهنية. ومن المجالات التي لاقت اهتماماً بالغاً من القائمين على إصدار المعايير المهنية، ومن الأكاديميين والباحثين والممارسين للمهنة على المستوى الدولي في الآونة الأخيرة، ما يتعلق بكيفية ترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعدادها للقوائم المالية. وفي الفكر المحاسبي يعني فرض الاستمرارية أن الوحدة المحاسبية مستمرة في أعمالها لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها، ما لم يوجد دليل على خلاف ذلك (جمعة وعلي، 2008).

ويجد المتتبع للإصدارات المهنية والأبحاث الأكاديمية ذات الصلة تنامي الاهتمام بقضية ترشيد حكم مراقب الحسابات فيما يتعلق بتقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الإستمرارية، وأشار عدد من الباحثين (Hughes, 2008; Woods et al., 2009; Sikka, 2009; Kling, 2010) إلى أن أحد أهم الأسباب التي أدت إلى عدم التنبؤ بحدوث الأزمة المالية العالمية، أو الاستعداد لها بشكل جيد، هو ضعف الدور الذي يؤديه مراقبو الحسابات فيما يتعلق بإبداء الرأي في القوائم المالية للشركات، وإصدار الأحكام المهنية الملائمة بشأن تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، الأمر الذي لم يوفر مؤشرات تحذيرية لحدوث تلك الأزمة. وبذلك أصبح كل من المهنة ومراقبي الحسابات في موضع إتهام بسبب عدم تلبيتهم لتوقعات المستفيدين، مما فرض مجموعة كبيرة من التساؤلات بشأن مدى توفير القائمين على إصدار المعايير

المهنية لمعايير وإرشادات يمكن الاستناد إليها للتوصل لأحكام مهنية تحقق جودة الأداء المطلوب من ناحية، وهل هناك التزام حقيقي من الممارسين بمتطلبات تلك المعايير بالشكل الذي يكفل أدائهم بالجودة المطلوبة من ناحية أخرى؟ (Pursley, 2009).

ويلاحظ المتتبع لتداعيات الأزمة المالية التنوع في صور استجابة المنظمات المهنية لتلك التداعيات والاتهامات التي تم توجيهها، فعلى سبيل المثال استجاب الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) من خلال إصداره لنشرة تحذيرية عن طريق مجلس معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني في يناير 2009 (IAASB) بغرض التأكيد على زيادة توجيه اهتمام مراقبي الحسابات نحو مجموعة من العوامل والأمور ذات الصلة بافتراض الاستمرارية، والتي قد تمثل تداعيات حقيقية لأزمة الائتمان الحالية والانهيار الاقتصادي الحالي.

كما كان هناك اهتمام بالغ من جانب مجلس التقرير المالي (FRC) في المملكة المتحدة، حيث استجاب لتلك الأزمة من خلال إصدار سلسلة من النشرات التحذيرية لمراقبي الحسابات ولجان المراجعة والمديرين، فيما يتعلق بكيفية التحقق من مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرار، كما صدر عن مجلس ممارسات المراجعة (APB) التابع لمجس التقرير المالي، نشرة بعنوان "قضايا تتعلق بالاستمرارية أثناء الظروف الاقتصادية الحالية" (ديسمبر 2008)، تناولت تحليل تداعيات الأزمة المالية وأثرها على مهام مراقب الحسابات بشأن تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. كما استهدفت النشرة توفير مجموعة من الإرشادات التي يمكن لمراقب الحسابات الاستناد إليها عند إصداره لحكمه المهني فيما يتعلق بتقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرار.

وفيما يتعلق بوضع الممارسة المهنية في مصر فإنه من الواضح جلياً إعتناق القائمين على إدارة الاقتصاد المصري لفلسفة الاقتصاد الحر والسعي نحو تحرير التجارة والخدمات، وظهور العديد من الكيانات الاقتصادية الضخمة في مجال

الصناعة والتجارة والخدمات، الأمر الذي أدى إلى ظهور تداعيات لتلك الأزمة على الاقتصاد المصري وبالتالي على بيئة الممارسة المهنية ولمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، مما يثير تساؤلات بشأن مدى وجود إستجابة من المنظمات المهنية والأكاديمية فيما يتعلق بتحليل أثر تلك التداعيات على أداء مراقب الحسابات لمهامه، خاصة فيما يتعلق بتقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعدادها للتقارير المالية. وإذا لم تكن تلك الاستجابة – إن كانت قد حدثت – مرضية فما هي المقترحات الملائمة لتطوير الإصدارات المهنية المصرية، وما هو السبيل لرفع جودة الممارسات المهنية في هذا الشأن، وهذا ما يمثل مجال اهتمام في الوقت الحاضر.

ونرى أن المهتمين بالمهنة أمثالنا يجب أن يركزوا على دراسة وتحليل الآثار المتوقعة للأزمة المالية على مسئولية مراقب الحسابات ليكون بمثابة جهاز إنذار مبكر، بشأن احتمال عدم استمرار عميله في المستقبل، والوقوف على مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لهذه المسئولية وإدراكهم لتداعيات الأزمة المالية على تلك المسئولية، ومحاولة اقتراح مجموعة من الآليات تستهدف دعم كفاءة مراقبي الحسابات في تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. كما يستهدف البحث اقتراح واختبار دليل إجرائي يعتمد عليه مراقبو الحسابات لدعم كفاءة تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، ويمكنهم من إصدار أحكام أكثر موضوعية حول مدى إمكانية استمرار عملائهم.

ويجب علينا نحن الأكاديميين الممارسين البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية نظرياً وميدانياً وتجريبياً في مصر:

- ما هي حدود مسئولية كل من الإدارة ومراقبة الحسابات عن تقييم مقدرة الشركة على الاستمرار في مصر؟ وهل أثرت الأزمة المالية العالمية على طبيعة ونطاق تلك المسئولية؟ وإلى أي مدى تنظم الإصدارات المهنية الدولية والوطنية تلك المسئولية؟

- إلى أي مدى يفي مراقب الحسابات بتلك المسئولية، في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها، وهل يمكن اعتبار الأزمة المالية العالمية وعدم توفير مؤشرات بشأن حدوثها دليلاً على عدم وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته؟ وإلى أي مدى يتحمل مراقب الحسابات قدراً من المسئولية عن الأزمة المالية العالمية؟
- ما هي أهم توجهات المنظمات المهنية والبحوث الأكاديمية بشأن إعادة النظر في إرشادات المراجعة الخاصة بهذه المسئولية، في ضوء تداعيات الأزمة المالية؟ وما هي أهم التعديلات المقترحة على المعايير المهنية في هذا الشأن؟
- إلى أي مدى توفر معايير المراجعة المصرية إطاراً إرشادياً وإجرائياً لدعم كفاءة مراقب الحسابات في الوفاء بتلك المسئولية؟ وهل يمكن اعتبار الأزمة المالية العالمية وعدم توفير مؤشرات بشأن حدوثها دليلاً على وجود حاجة ملحة لتطوير تلك المعايير والإرشادات؟

إن اهتمامنا بالكتابة في هذا الموضوع يكتسب أهميته من خلال سعيه للوقوف على أحدث التطورات التي طرأت على بيئة الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات، وعلى دور مراقب الحسابات في تقييم مدى ملاءمة تطبيق منشأة العميل لافتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية. كما يكتسب ذلك أهمية خاصة لكونه يقترح مدخلاً إجرائياً مبرراً علمياً وتجريبياً وميدانياً يستهدف تفعيل معايير المراجعة الخاصة بمساءلة مراقب الحسابات عن تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، على مستوى نظري وآخر ميداني.

وتتمثل دوافع الاهتمام هذا من جانبنا الحالي في محاولة تضييق فجوتي التوقعات ومعايير المراجعة القائمة، بشأن تقييم مراقب الحسابات لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، وترشيد الممارسة العملية من خلال توفير واقتراح واختبار مدخل إجرائي لتفعيل وفاء مراقب الحسابات بمسئولياته بشأن

تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، باعتبار أن عدم اشتمال المعايير ذات الصلة على مثل ذلك الإرشاد يمثل دافعاً للبحوث الأكاديمية لاقتراحه واختبار جدواه عملياً.

وسوف نعرض للموضوع من خلال المحاور التالية:

1 – حكم مراقب الحسابات على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية في فترة ما قبل الأزمة المالية العالمية.

نجد في مجال مسئولية مراقب الحسابات بشأن تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، أن هناك اتفاقاً حول ضرورة مراعاة مراقب الحسابات للمتطلبات الواردة بالإصدارات المهنية كحد أدنى لوفائه بتلك المسئولية، وأن معيار المراجعة الدولي (ISA, 570) يوفر إطاراً عاماً يستند إليه مراقب الحسابات في هذا الصدد، ولكنه لا يوفر الإطار الأشمل للوفاء بتلك المسئولية الهامة بما يضمن سلامة الأحكام المهنية في هذا الشأن بدليل تكرار حالات الفشل في التنبيه بالأزمات المالية والإنهيارات المالية، مما يدلل على وجود العديد من الأبعاد والمحددات التي لم يتناولها هذا المعيار، مما فرض على الباحثين في هذا المجال عدم الإكتفاء بما وفره ذلك المعيار من متطلبات والقيام بالعديد من البحوث الميدانية والتجريبية للبحث في محددات دعم كفاءة مراقبي الحسابات في هذا الصدد.

وتنوعت تلك الاتجاهات البحثية في هذا الصدد، فمنها من تناول مجموعة من السمات الداخلية للمنشآت محل المراجعة وضرورة مراعاة مراقب الحسابات لتلك السمات مثل تفعيل آليات الحوكمة وعلاقتها بسلامة الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية وما لذلك من أثر إيجابي على سلامة تلك الأحكام، ومنها أيضاً من تناول أهمية تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الغش والتحريفات الجوهرية وانعكاس ذلك إيجاباً على سلامة تلك الأحكام أيضاً. كما تناول البعض تحليل العلاقة بين جودة المراجعة وبين مستوى سلامة تلك الأحكام، مؤكدين على أن

مراعاة عامل الجودة في خدمات المراجعة له أثر كبير على حرص مراقب الحسابات على سلامة تلك الأحكام.

كما تناولت مجموعة من الدراسات الأخرى أهمية الاستقلال كركن رئيسي لدعم كفاءة مراقبي الحسابات بشكل عام ودعم كفاءتهم فإصدار أحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية بشكل خاص، حيث خلصت تلك الدراسات أنه لا يمكن أن يفي مراقبي الحسابات بمسئولياتهم طالما لم يتمتعوا بالقدر الكافي من الاستقلال في أعمالهم، وأن تلك المسئولية لا يمكن إلقاءها فقط على عاتق الممارسين، بل يجب أن تضطلع الجهات التشريعية والمهنية بمسئولياتها في هذا الشأن من خلال فرض تشريعات ولوائح تكفل تحقيق ذلك وعدم تبعية مراقبي الحسابات لإدارات الشركات.

كما أكدت مجموعة من الدراسات السابقة على مدى أهمية اعتماد مراقبي الحسابات على نماذج التنبؤ بالفشل المالي في ترشيد أحكامهم بشأن الاستمرارية، وأهمية ذلك الأمر تنبع من أهمية حصول مراقبي الحسابات على أدلة إثبات موثوقة إلى حد بعيد يتم الاستناد إليها في إصدار الأحكام المهنية من ناحية، ومن ناحية أخرى توفير ما يمكن أن يستند إليه مراقبو الحسابات في تبرير أحكامهم المهنية في حالة ما إذا تعرضوا لمخاطر قضائية لاحقاً بسبب تلك الأحكام.

وبهذا يمكن القول أن هناك سعي مستمر من قبل كل من الجهات المهنية والباحثين نحو تطوير متطلبات ومحددات لدعم كفاءة مراقبي الحسابات في إصدار أحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية، ولكنه على الرغم من ذلك السعي إلا أن المهنة قد مُنيت بالفشل أكثر من مرة، ففي نهاية القرن الماضي ومطلع الألفية الحالية تكررت حالات فشل المهنة في الإنذار المبكر للعديد من الأزمات والإنهيارات المالية. كما أنه عقب كل أزمة من تلك الأزمات كان يتم توجيه العديد من الاتهامات للمهنة والممارسين إلى حد سواء.

وكان الكثير من تلك الاتهامات في محله، الأمر الذي وصل بخروج أحد عمالقة المراجعة في العالم من سوق ممارسة المهنة لما تم إثباته عليه من تواطؤ أضر بمصالح العديد من الأطراف المستفيدة بشكل كبير. وتأسيساً على ذلك فإنه يجب على كل من المسئولين عن تنظيم المهنة والباحثين على حد سواء أن يواصلوا سعيهم الحثيث نحو إحداث تطوير مستمر فيما يمكن توفيره من دعم لمراقبي الحسابات للإرتقاء بجودة الممارسة المهنية بشكل عام، وتحقيق تحسن ملموس في سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مقدرة الشركات على الاستمرار في أعمالها مستقبلاً.

وإنطلاقاً من أهمية الوقوف على مدى سلامة الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية فإن الأمر يفرض ضرورة إيجاد سبيل لقياس مستوى سلامة تلك الأحكام، ويمكن القول بأنه هناك أربعة اتجاهات رئيسية في الدراسات السابقة يوجد عليها شبه اتفاق فيما يتعلق ببدائل قياس مدى سلامة تلك الأحكام المهنية، حيث انتهجت مجموعة من تلك الدراسات منهجاً يقيس معدل الأخطاء في تقرير مراقب الحسابات، سواء كانت من النوع الأول (الرفض الخاطئ) أو الخطأ من النوع الثاني (القبول الخاطئ). ولما كان المدخل السابق – تحليل نسب الأخطاء – يتميز بالدقة إلا أنه يتطلب توافر حجم هائل من البيانات يتعلق بمنشآت تعرضت للإفلاس وضرورة الحصول على تقرير مراقبي الحسابات الصادر بشأن تلك المنشآت، وهو الأمر الذي لا يكون متوافراً في جميع الحالات، مما دفع ذلك بمجموعة أخرى من الدراسات نحو قياس مدى سلامة الأحكام المهنية ذات الصلة من خلال مقارنتها بمرجعية يوجد عليها شبه اتفاق والتي تتمثل في نموذج ألتمان Z – Score والمستخدم منذ 1968 ومقبول أكاديمياً منذ ذلك الوقت.

ويعتبر نموذج التمان بمثابة نموذج للتنبؤ بمدى العسر أو اليسر المالي للمنشآت بالاستناد إلى مجموعة من النسب المالية، وهو يعتمد على مدخل تحليل التمايز في تمييز المنشآت إلى مستمرة أو غير مستمرة، أو تقع في المنطقة الوسطى – الرمادية – والتي لا يمكن الجزم فيها باستمرارية أو عدم استمرارية

تلك المنشآت وتأخذ الصياغة الرئيسية لذلك النموذج الشكل التالي: $Z = 12X_1 + 12X_2 + 12X_3 + 12X_4 + 12X_5$، وتم تطويره بواسطة العديد من الباحثين على فترات متلاحقة ومن أهم التعديلات والتطويرات التي أدخلت عليه كان استناد بعض الباحثين إلى بيانات التدفقات النقدية بدلاً من الأرباح المحاسبية، واستخدام بعض الباحثين للتقارير المالية المرحلية كل ثلاث أشهر وليس التقارير المالية السنوية، كما أن هناك مجموعة من الباحثين قاموا باستخدام التكلفة الجارية للأصول بدلاً من التكلفة التاريخية والقيم الدفترية لتلك الأصول. كما أن بعض الباحثين وصفوا نموذج التمان على أنه ليس نموذج للتنبؤ بالفشل أو الاستمرار بل أنهم استخدموه لتقييم مدى الجدارة الائتمانية للمنشآت، ومرشداً لتقييم هيكل الرقابة الداخلية، ومؤشراً لتكوين المحافظ الاستثمارية (Appiah et al., 2009; Youn & Guy, 2010).

كما أن هناك مجموعة أخرى من الدراسات مثل دراسة (Guiral & Esteo, 2006) انتهجت منهجاً تجريبياً وذلك من خلال عرض حالات فعلية على مجموعتين أو أكثر من المشاركين لقياس مدى سلامة الأحكام التي يصدرونها بشأن تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. حيث يمثل أسلوب الدراسة التجريبية أسلوباً علمياً مقبولاً ومعمولاً به في العديد من الدراسات الأكاديمية، كما أنه يتميز بإتاحة الفرصة للباحثين أن يقوموا بعزل مجموعة من المتغيرات المستقلة في صورة متغيرات رقابة وأن يختبروا علاقات محددة بين متغيرات محددة، وهو الأمر غير المتاح في الكثير من حالات الواقع العملي. وأخيراً كان هناك اتجاه بحثي آخر انتهج منهجاً تحليلياً وصفياً وذلك انطلاقاً من أساس نظري بحت مثل (Jere, 2004; Anandarajan, 2008) والذي انصب تركيزهما على تحليل وتنظير كيفية الوصول إلى سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بتقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية.

وبناءً على ما سبق يمكن إيجاز أهم ما تناولته الإصدارات المهنية والدراسات السابقة من متطلبات مهنية ومحددات تمثل الأبعاد الرئيسية لمسئولية مراقب الحسابات بشأن تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية على النحو التالي:

- تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية.
- تقييم ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث مرتبطة بمخاطر النشاط والتي قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة الشركة على الاستمرار.
- تقييم مدى سلامة ومعقولية تقييمات الإدارة لمقدرة الشركة على الاستمرار إذا كانت الإدارة قامت بتلك التقييمات.
- الحصول على الأدلة الكافية والملائمة عن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية.
- مناقشة الإدارة حول تقييماتها للمخاطر المرتبطة بالاستمرارية.
- الاستفسار من الإدارة عن أية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكاً كبيراً في قدرة الشركة على الاستمرار.
- التحقق من أن تقييم الإدارة لقدرة الشركة على الاستمرار تغطي فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- ضرورة قيام مراقب الحسابات بفحص مجموعة من المؤشرات التي تشير إلى ضعف استمرارية منشأة العميل والتي من أهمها ما يلي:

أ – **المؤشرات المالية** : وتتمثل في وجود رأس مال عامل سالب، قرب استحقاق قروض ذات أجل محدد دون وجود إمكانية متوقعة للسداد، أو التجديد، ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي، خسائر تشغيلية متكررة، تأخر

توزيعات الأرباح أو توقفها، عدم القدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في موعدها، صعوبة الالتزام بشروط اتفاقيات القروض، إصرار موردي البضاعة على التعامل نقداً، عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتج جديد، أو استثمار آخر ضروري.

ب – **مؤشرات تشغيلية**: وتتمثل ارتفاع معدل دوران المديرين المهمين دون إيجاد من يحل محلهم، فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو مورد رئيسي، وصعوبات لها علاقة بالقوى العاملة، أو نقص في المستلزمات الهامة.

ج – **مؤشرات أخرى**: وتتمثل في عدم الالتزام بمتطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى. وجود قضايا مرفوعة على الشركة يمكن أن تنشأ عنها التزامات لا تستطيع الوفاء بها، تغيير في السياسات، والقوانين الحكومية.

وفي حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية الشركة:

- فحص خطط الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناءً على تقييمها لافتراض الاستمرارية.
- جمع أدلة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة الشركة على الاستمرار.
- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.
- تحليل ومناقشة عناصر التدفقات النقدية مع الأرباح وبعض التنبؤات الأخرى مع الإدارة.
- مناقشة وتحليل آخر القوائم المالية الربع سنوية المتاحة للشركة.
- قراءة وفحص الشروط التعاقدية للديون وتحديد مدى الالتزام أو عدم الالتزام بتلك الشروط.

- الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين، ومحاضر اجتماعات المسئولين عن الحوكمة، واللجان ذات الصلة والمتعلقة بفحص وتحليل الصعوبات التمويلية.
- الاستفسار من المستشار القانوني للشركة عن أية دعاوي قضائية تواجهها الشركة، وعن حجم التبعات المالية المقدرة لتلك الدعاوي القضائية، ومدى معقولية تقديرات الإدارة لتلك التبعات.
- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول الشركة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف لإمداد الشركة بأموال إضافية.
- تقييم خطط الشركة للتعامل المستقبلي مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار.
- في حالة كفاية إفصاح الإدارة عن عوامل عدم التأكد الجوهرية المرتبطة باستمرارية الشركة يتوجب على مراقب الحسابات أن يُصدر تقريراً غير معدل بفقرة لفت انتباه.
- في حالة وجود عوامل شك جوهري حول استمرارية الشركة في المستقبل ولم تفصح إدارة الشركة عن مثل تلك العوامل يقوم مراقب الحسابات بتعديل تقريره، أو يُصدر رأياً عكسياً وفقاً للأهمية النسبية للأسباب التي يراها سبباً في تعديل الرأي.
- أن يأخذ في اعتباره مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية سواء ناتجة عن طريق الغش أو عن طريق أخطاء – متعمدة أو غير متعمدة – مع

تقييماته لمخاطر بيئة أعمال العميل عند تقييمه لمخاطر عدم قدرة منشأة العميل على الاستمرار.

- أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره عناصر حوكمة الشركات ومدى تفعيل تلك العناصر – مثل معدل دوران المدراء التنفيذيين، ومدى استقلال لجان المراجعة، طبيعة الملكية داخلية أو خارجية، تركز الملكية.
- أن يحافظ مراقب الحسابات على استقلاله بشكل كبير، وإن استشعر أن الخدمات الأخرى الذي يؤديها لمنشأة العميل ستؤثر بشكل متعمد أو غير متعمد على أحكامه المهنية بشأن تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية أن يتنحى أو يرفض مثل تلك التكليفات الإضافية.
- زيادة اعتماد مراقب الحسابات على نماذج التنبؤ بالإعسار المالي، وإن كانت تنقصه الخبرة في هذا المجال فعليه أن يستعين بخبير في هذا المكان حتى يمكنه ذلك من تبرير أحكامه المهنية لاحقاً.
- توثيق الإجراءات والأدلة التي يحصل عليها في هذا الصدد.
- اهتمامه بعمليات التأهيل العلمي والعملي المستمر.
- تفعيل المساءلة القانونية وتشديد البيئة القضائية التي يعمل بها مراقب الحسابات.
- العمل على إصدار تشريعات خاصة تحدد فترة الارتباط كحد أقصى أو ما يمكن تسميته بالتدوير.
- العمل على توفير ما يسمى بنظم دعم القرار حيث يمكن لمراقبي الحسابات ذوي الخبرة المنخفضة الاستعانة بها في المواقف والحالات شديدة التعقيد.

ومن ناحية أخرى يرى البعض أن هناك ضرورة ملحة لتأهيل مراقبي الحسابات علمياً وعملياً، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق إدراك متطلبات المعايير بشكل جيد ودقيق، وتطبيق ما تم إدراكه من متطلبات في الواقع

العملي، كما انتقد (Sikka, 2009) ممارسات مراقبي الحسابات واتسامها بعدم الكفاءة، الأمر الذي يدلل على أهمية قياس مدى سلامة الحكم المهني في هذا الصدد. كما أكد البعض (Anandarajan et al., 2008) على حاجة مراقبي الحسابات – خاصة محدودي الخبرة – للالتزام بالقواعد والمعايير ومتطلباتها الأمر الذي يسمح بإصدارهم لأحكام مهنية تتسم بالجودة يمكن تبريرها والدفاع عنها، الأمر الذي يدلل على أهمية قياس مستوى إدراك مراقبي الحسابات لمتطلبات معايير المراجعة الحالية، ويبرر ذلك مدى أهمية قياس مستوى سلامة الأحكام المهنية لهم. كما أكد (Nolan, 2009) على أهمية إدراك مراقبي الحسابات للمتطلبات والإرشادات الواردة بالإصدارات المهنية، كما اتهم مراقبي الحسابات بالتقصير في تحمل مسئولياتهم خاصة فيما يتعلق بمسئوليتهم المتعلقة بالتقرير عن تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، الأمر الذي يضع علامات استفهام بشأن مدى إدراك مراقبي الحسابات لمتطلبات المعايير الحالية ومدى التزامهم بتلك المتطلبات عند الممارسة في الواقع العلمي.

كما أكد (Nogler, 2008) على أن الأحداث الاقتصادية التي أدت إلى إنهيار عدد كبير من المؤسسات المالية والشركات الضخمة في مطلع الألفية الحالية أدى إلى تسليط الضوء وبقوة على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة والمحاسبين لهذا الافتراض، ومدى كفاءة مراقبي الحسابات في تقييم هذا التطبيق، وأنه يجب على مراقبي الحسابات أن يراعوا التطبيق السليم والالتزام بما ورد بالإصدارات المهنية عند إعداد تقارير المراجعة.

ونخلص من توجيهات وتوصيات تلك الدراسات السابقة إلى مدى أهمية إدراك مراقبي الحسابات لمتطلبات المعايير والإصدارات المهنية في مجال مسئوليتهم عن تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية من ناحية، ومن ناحية أخرى ضرورة الالتزام بتلك المتطلبات عند الممارسة العملية والتطبيق وإصدار الأحكام المهنية كمؤشر أو مقياس لمستوى جودة وسلامة تلك الأحكام المهنية.

2 – كفاءة مراقب الحسابات في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية في ضوء تداعيات الأزمة المالية العالمية:

إن تداعيات الأزمة المالية العالمية لها تأثيرات متفاوتة على ثقة المجتمع فيما تقدمه المهنة من خدمات، أضف إلى ذلك أن لها تأثيراً مباشراً على الأداء المهني لمراقبي الحسابات ذاتهم، حيث أن هناك اتفاق بين نتائج عدد من الدراسات على ظهور اتجاه قوي لدى مراقبي الحسابات نحو ممارسة التحفظ المهني عند إصدارهم لأحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية، وأن ذلك الاتجاه ينبع من منطلق محاولتهم الحفاظ على سمعتهم المهنية من ناحية، ومحاولتهم تخفيض مستوى المخاطر – خاصة مخاطر التقاضي – والتي يمكن أن تواجههم في حالة فشلهم في تأدية أعمالهم من ناحية أخرى، وهو ما يفرض عدداً من التساؤلات حول مدى سلامة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات في هذه الفترة، ويثير الشك حول الآثار السلبية المتوقعة من عدم القدرة على ترشيد تلك الأحكام، الأمر الذي دفع بالفكر المحاسبي نحو محاولة اقتراح تطوير الممارسة المهنية في هذا الشأن.

ومن ناحية أخرى اتضح أن تداعيات الأزمة المالية العالمية أوجدت اتجاهاً قوياً لدى مراقبي الحسابات نحو إصدار تقارير مراجعة معدلة بشأن الاستمرارية من منطلق سعيهم نحو الحفاظ على سمعة المهنة وسمعتهم الشخصية، وفي مواجهة هذا الأمر تبنت مجموعة من الدراسات السعي نحو طرح رؤية ضرورة السعي نحو تطوير الأداء المهني على المستويين الرسمي من قبل المنظمات المهنية، والعملي من قبل مراقبي الحسابات. ومن تلك الاقتراحات ما ورد عن (Iverson, 2009) والتي كان من أهمها هو أنه يتوجب على مراقب الحسابات في ظل تداعيات تلك الأزمة أن يلتزم ببذل العناية المهنية الكافية، فيما يتعلق بحكمه على تقييم الإدارة لمقدرة الشركة على الاستمرار. وأن يعمل على توثيق كافة إجراءات المراجعة المتعلقة بهذا الشأن، وكافة الأدلة التي يمكن الحصول عليها ذات الصلة. وأشارت الدراسة إلى مجموعة من الإجراءات والإرشادات

التي يمكن أن تدعم من كفاءة حكم مراقب الحسابات المتعلق بذلك الأمر على النحو التالي:

- يجب أن يحصل مراقب الحسابات على معلومات موثقة من الإدارة حول خططها المستقبلية المتعلقة بكيفية التغلب على الظروف الاقتصادية الراهنة وتضمن بقائها مستقبلاً.
- يتوجب على مراقب الحسابات تقدير احتمالات نجاح إدارة الشركة في تطبيق هذه الخطط.
- يجب تحليل العناصر والأبعاد المختلفة لهذه الخطط مع التركيز على العناصر الفرعية لهذه الخطط – على سبيل المثال وليس الحصر – :
  - خطط إدارة الشركة المتعلقة بالتخلص من الأصول.
  - خطط التمويل والاقتراض.
  - خطط إعادة هيكلة الديون.
  - خطط خفض النفقات المستقبلية.
  - خطط التوسع في التمويل من خلال زيادة رأس المال.
  - خفض توزيعات الأرباح.

وانتهى (Iverson, 2009) إلى أنه إذا ما قام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الكافية فيما يتعلق بتقييمه وفحصه للعناصر السابقة، وتأكد من وجود شك جوهري في إمكانية استمرار منشأة العميل بعد ذلك فإنه يتوجب عليه إصدار تقرير برأي معدل من خلال فقرة لفت الانتباه نحو أمر هام تنص صراحة على أن "هناك شك جوهري حول مقدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة عاملة"، وبهذا يكون مراقب الحسابات قد أوفى بمسئوليته في هذا الصدد إذا ما قام بتوثيق الإجراءات والأدلة التي حصل عليها أثناء قيامه بعملية المراجعة. واختتمت الدراسة بالقول بأن تداعيات الأزمة الراهنة أوجدت تحديات وصعوبات كبيرة

سيواجهها مراقب الحسابات فيما يتعلق بحكمه على تقييم الإدارة لافتراض الاستمرارية، وأن هذه الأزمة عمقت وعقدت المشاكل المرتبطة بمسئوليته. الأمر الذي يجب أخذه في الاعتبار عند القيام بأي محاولة لتطوير القوانين أو المعايير المهنية ذات الصلة وذلك حتى يتم هذا التطوير بشكل منصف لجميع الأطراف.

وفي ذات السياق طرح (Anonymous, 2008) تساؤلاً بشأن كيفية إعداد التقارير المالية في ظل افتراض استمرارية الشركة في المستقبل، في حالة غيب أية مؤشرات على عدم إمكانية تطبيق هذه الفرضية. واستدلت الدراسة في هذا الشأن بحالة شركة جنرال موتورز العالمية General Motors والتي تمثل واحدة من أكبر وأعرق شركات تصنيع السيارات في العالم، والتي يتعدى تاريخها كشركة مساهمة مائة عام.

ويجد المتتبع لأخبار الأزمة المالية العالمية الراهنة أن شركة GM تواجه حالة من الإعسار المالي غير مسبوقة، الأمر الذي أدى بالحكومة الفيدرالية إلى تقديم بليون دولار لمجلس الإدارة العليا للشركة وحددت تاريخ أول يونيو 2009 كحد فاصل لتخطيها تلك الأزمة وعدم إشهار إفلاسها رسمياً. ومن المعروف أيضاً أن منشأة (Deloitte & Touch, LLP) للمراجعة هي مراقب الحسابات لشركة GM. واحتوى آخر تقرير مراجعة للشركة في تاريخ 4 مارس 2009 على الفقرة التالية "التقارير المالية المرفقة للسنة المالية المنتهية في 2008/12/31 تم إعدادها في ظل افتراض أن الشركة ستستمر في أعمالها كمنشأة عاملة، ويلاحظ أن الشركة تحقق خسائر من عملياتها التشغيلية، كما أن هناك شك في أن مقدرة الشركة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها التشغيلية سوف لا تفي بالإلتزامات الجارية للمنشأة، الأمر الذي يفرض وجود حالة من الشك الجوهري حول مقدرة تلك الشركة على الاستمرار، كما تم مناقشة الإدارة في تلك الظروف، وتم مناقشة الخطط الإدارية الموضوعة للتغلب على تلك الصعوبات، ولم نجد أية تعديلات يمكن أن تؤثر في حالة عدم التأكد المحيطة بمقدرة الشركة على الاستمرار".

وعلى الرغم من أن هذا التقرير لم يكن مفاجأة للمستثمرين، إلا أن صدوره أدى إلى انخفاض فوري في قيمة سهم الشركة. ولما كان التنبؤ بحال الأعمال في المستقبل لا يقع ضمن مسئولية مراقبي الحسابات، إلا أنه يتوجب على مراقب الحسابات أن يقيم الأحداث والظروف التي من شأنها أن تؤثر على المقاييس المالية والتقارير المالية، الأصول وحقوق المالية. وفي حالة معقدة كحالة شركة GM يتوجب على مراقب الحسابات المستقل – بما له من صلاحيات الإطلاع على المعلومات الداخلية – أن يُخبر الجمهور بالمشاكل التي تواجه مقدرة الشركة على الاستمرار مستقبلاً. وللوفاء بهذه المسئولية نحو الحفاظ على المصلحة العامة يتطلب الكثير من المهارة الشخصية والخبرة التي تمكنه من إصدار أحكاماً مهنية سليمة وأن يتمتع بالكثير من النزاهة الشخصية.

كما أن (Pursley, 2009) أكد على بعد إضافي آخر يتمثل في ضرورة قيام مراقب الحسابات بتوثيق مجموعة من الإجراءات الهامة إذا ما توافر لديه شك هام أو جوهري حول مقدرة منشأة عميله على الاستمرار. حيث أشارت الدراسة إلى أنه في هذه الحالة فإن هناك ضرورة لتوثيق الظروف أو الأحداث التي أدت إلى توافر شك جوهري أو هام لدى مراقب الحسابات حول مقدرة المنشأة على الاستمرار، والظروف أو الأحداث التي أدت إلى توافر شك جوهري أو هام لدى مراقب الحسابات حول قابلية الخطط الإدارية – المشار إليها سابقاً – للتطبيق مستقبلاً، والعناصر والأبعاد الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في تطبيق خططها المستقبلية والتي تمكنها من الاستمرار، وتقييم مراقب الحسابات لهذه العناصر، إجراءات عملية المراجعة ذاتها، والأدلة التي استطاع مراقب الحسابات الحصول عليها والتي أدت إلى توافر هذا الشك الجوهري لديه حول قدرة المنشأة على الاستمرار.

وفي ذات السياق أكدت دراسة (Masyitoh, 2010) على مدى أهمية متغيرين وهما حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، ولجان المراجعة وتأثير هذين المتغيرين على مراقب الحسابات عند إصداره لرأيه بشأن الاستمرارية، وذلك

بالإضافة إلى اختبار مدى تأثير المتغيرات التقليدية التي تم اختبارها سابقاً مثل "السيولة، والملاءة المالية، والتدفقات النقدية"، وأشارت الدراسة إلى أن معظم الدراسات السابقة في هذا المجال اعتمدت على مجموعة من النسب المالية مثل نسبة التداول، ونسبة صافي الدخل قبل الضريبة إلى صافي المبيعات، ونسبة الديون إلى إجمالي حقوق الملكية نسبة صافي التدفقات النقدية إلى إجمالي الالتزامات، والعديد من النسب الأخرى، كلها انصبت حول تقييم موقف السيولة، مقدرة المنشأة على توليد أرباح من مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية، وتقييم الملاءة المالية للمنشأة.

كما أكدت نتيجة الدراسة على أن الملاءة المالية – القدرة على الوفاء بالديون – هي من أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على رأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، كما أشارت الدراسة إلى أن حجم منشأة المحاسبة والمراجعة جاء تأثيره أكثر أهمية بكثير بالمقارنة مع نسب السيولة والربحية والتدفقات النقدية.

ونخلص مما سبق إلى أن هناك استجابة حقيقية وسريعة من الأطراف ذات الصلة، يمكن تبريرها من منطلق فداحة الآثار والخسائر الاقتصادية التي مُنيت بها أكبر اقتصاديات العالم بسبب تلك الأزمة. أضف إلى هذا استشعار المنظمات المهنية والممارسين بانخفاض فعلي في ثقة الجمهور فيما تقدمه المهنة من خدمات. وأن معظم الانتقادات التي تم توجيهها للممارسين انصبت على انخفاض الخدمات المهنية التي يقدمها مراقب الحسابات، وأن السبب الرئيسي خلف المشاكل المتعلقة باستقلال مراقبي الحسابات يتمحور حول ما يقدمونه من خدمات استشارية أخرى بخلاف خدمات المراجعة، وأن هناك جدل كبير بشأن مثل ذلك النوع من الخدمات. وأنه يتوجب على المنظمات المهنية والتشريعية أن تضع ضوابط تكفل عدم تأثير ذلك النوع من الخدمات على استقلال مراقب الحسابات.

أضف إلى ما تقدم أن إدارات الشركات عادة ما تقوم بممارسات تستهدف تحسين الصورة العامة لأداء تلك الشركات في محاولة لإخفاء أية معلومات سلبية عن الشركات، الأمر الذي يقع خارج سيطرة ومسئولية مراقب الحسابات في

الكثير من الحالات. بالإضافة إلى وجود العديد من أوجه القصور الحقيقي في نماذج القياس والإفصاح المحاسبي، مثل نموذج المحاسبة عن القيمة العادلة والمشتقات المالية وعمليات التوريق، الأمر الذي لا يمكن في ظله إلقاء اللوم فقط على مراقبي الحسابات في عدم مصداقية تلك المعلومات. كما أن طبيعة الأنظمة الاقتصادية المعاصرة أوجدت العديد من العلاقات المتشابكة بين تلك الهياكل الاقتصادية المعقدة، الأمر الذي أدى إلى ارتفاع مستوى مخاطر بيئة عمل تلك المنشآت وارتباطها بعضها البعض إلى درجة كبيرة أوجدت معها آلية للإنهيار المتتابع إذا ما حدث إنهيار في أحد مكوناتها. وبطبيعة الحال قد يستحيل على مراقب الحسابات تقييم تلك المخاطر العامة بشكل دقيق.

كما أكدت تلك الاستجابات المهنية والدراسات الأكاديمية على ضرورة وجود وعي لدى مراقبي الحسابات بطبيعة الظروف الاقتصادية الحالية ومدى تأثيرها الحقيقي على مخاطر عدم استمرار الشركات التي يقومون بمراجعتها. كما أكدت تلك الدراسات على ضرورة توافر قدر جيد من عدم الانفعال بالظروف المحيطة، وضرورة عدم انعكاس تلك الأحداث في صورة زيادة في التقارير المعدلة بشأن الاستمرارية لما لذلك من أثر حقيقي على تعميق الآثار السلبية لتلك الأزمة. كما أن هناك تأكيداً على ضرورة توعية المتعاملين في الأسواق المالية بتلك التداعيات وعدم الاندفاع نحو اتخاذ قرارات سلبية تؤدي بدورها إلى تعميق آثار تداعيات تلك الأزمة.

وينبني على ما سبق أنه لا يمكن الجزم بأن مسئولية تلك الأحداث تقع على عاتق المهنة وممارسيها بشكل منفرد، كما أنه لا يمكن نفي جميع الاتهامات الموجهة إليهم وتبرئتهم كذلك، مما يستوجب ضرورة التحقق من إدراك واستيعاب مراقبي الحسابات لتلك التداعيات على سمعة المهنة بشكل عام ومسئولياتهم المهنية بشأن تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية بصفة خاصة.

وقد اتضح مما سبق أن تداعيات الأزمة المالية العالمية قد أدت إلى توجيه الكثير من الاتهامات واللوم للمنظمات المهنية من جانب، ولمراقبي الحسابات من الجانب الآخر، سواء كان هناك اتفاق حول مدى وجود تقصير حقيقي من المنظمات المهنية والممارسين أو لم يوجد مثل هذا الاتفاق، الأمر الذي أدى إلى زعزعة ثقة المتعاملين في الأسواق المالية في مدى جودة ومصداقية ما تقمه المهنة والممارسين من خدمات، مما يدفع بضرورة التحقق من مدى إدراك تلك المنظمات المهنية والممارسين لتداعيات تلك الأزمة وأثرها عليهم في المستقبل المنظور. كما يدفع بالبحث فيما يمكن أن يُمثل آليات يمكن الاستناد إليها لرفع ودعم مستوى كفاءة الأداء المهني لمراقبي الحسابات. ومن ذلك المنطلق يكون من المقبول ضرورة الوقوف على مدى إدراك مراقبي الحسابات لتداعيات تلك الأزمة المالية العالمية، وهل سيكون مردود ذلك الإدراك إيجابياً أم سلبياً على طبيعة أحكامهم المهنية في هذا الصدد.

وتتضح أهمية ذلك البعد من مدى حرص المشاركين في أسواق المال على التحقق من تقييم مراقب الحسابات لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية والذي يمثل لهم إنذاراً مبكراً في حالة إذا ما توصل مراقب الحسابات إلى قناعة بوجود شك جوهري حول إمكانية استمرار الشركة في المستقبل، خاصة في ظل تلك الأزمات المتكررة. كما أنه لا يخفي على أحد حجم الخسائر التي مُني بها المتعاملون في الأسواق المالية العالمية بما فيها الأسواق المصرية إبان ظهور الملامح الأولى لتلك الأزمة، الأمر الذي يدلل على مدى أهمية وجود مؤشرات وتحذيرات مبكرة تمكن المستثمرين من إجراء التصحيحات اللازمة قبل فــوات الأوان.

كما أكد عدد من الباحثين على وجود تأثيرات وتداعيات على مسئولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بتقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عقب تلك الأزمة، ويؤكد (Kling, 2010) على أهمية الوقوف على الأسباب الفعلية للأزمة المالية ومعرفة وتوثيق تلك الأسباب انطلاقاً من معطيات وأسس

نظرية المعرفة، وذلك في محاولة للتوصل على إجابة بشأن السبب وراء هذا الإخفاق المالي والاقتصادي، وهل يرجع لأسباب أخلاقية أم لأسباب إدراكية ومعرفية، الأمر الذي يُحتم التحقق من مدى إدراك مراقبي الحسابات لأبعاد وتداعيات تلك الأزمة من منطلق كونهم طرف هام في تلك القضية. كما أن (Nolan, 2009) أكد على أنه في ظل الظروف الاقتصادية العاصفة التي نمر بها الآن فإنه يتوجب على مراقبو الحسابات أن يتوخوا الحذر بشدة فيما يتعلق بمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عند تحققهم من القوائم المالية، كما يجب أن يعملوا على التحقق من مدى الوفاء بمتطلبات الإفصاح المرتبطة بذلك، كما أن تلك الظروف فرضت على مراقب الحسابات أن يفي بمسئوليته عن تقييمه لمدى ملاءمة وصحة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، وأن يقرر وبوضوح عن نتائج التقييم في تقرير المراجعة الذي يقدمه للأطراف المستفيدة.

كما حذر (Swales, 2010) من انعكاس الظروف الاقتصادية الراهنة على طبيعة عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات الائتمان، حيث رصدت الدراسة في الآونة الأخيرة زيادة ملحوظة في صدور تقارير بشأن مقدرة المنشآت على الاستمرار، وذلك قد يرجع في العديد من الحالات إلى قلق مراقبي الحسابات من الظروف الاقتصادية العامة وليست ظروف الشركات التي يراجعونها تحديداً، الأمر الذي انعكس على مدراء الائتمان بالإحجام عن تقديم تسهيلات ائتمانية لتلك الشركات بطبيعة الحال، الأمر الذي سيؤدي إلى إفلاس تلك الشركات بالتأكيد.

وبذلك يكون مراقبو الحسابات بالتعاون مع مديري الائتمان قد ساهموا بشكل كبير في تعميق تداعيات تلك الأزمة وليس في حلها. كما أن دراسة (Carson et al., 2011) أكدت على ظهور اتجاه لدى مراقبي الحسابات بعد تلك الأزمة نحو تعديل تقارير المراجعة الذين يصدرونها بشأن الاستمرارية، الأمر الذي قد يؤدي إلى تعميق آثار تلك الأزمة إذا ما تمسك مراقبي الحسابات بتحفظهم هذا نحو

الظروف السائدة، الأمر الذي يدلل على مدى أهمية التحقق من إدراك مراقبي الحسابات لتداعيات وانعكاسات تلك الأزمة على مسئولياتهم فيما يتعلق بتقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، كما يعكس ذلك حتمية إدراك مراقبي الحسابات لمدى خطورة تلك التداعيات ومدى حساسية أسواق المال في تلك الفترات المتسمة بارتفاع مستوى عدم التأكد.

ونخلص مما سبق إلى أن هناك ضرورة ملحة للتحقق من مدى إدراك مراقب الحسابات لتداعيات تلك الأزمة، فذلك يُعد السبيل نحو القيام بإجراءات تصحيحية للممارسة المهنية، ولعل من أهم تلك الإجراءات هو اعتراف مراقبي الحسابات ذاتهم بوجود قصور في الممارسة المهنية، وأن ذلك القصور يستلزم توفير آليات تدعم من كفاءتهم في إصدار أحكامهم المهنية في هذا الشأن. أضف إلى ذلك ضرورة اقتناع الممارسين بالمردود الإيجابي لتلك الإجراءات التصحيحية على مستوى سلامة أحكامهم المهنيـة.

3 – آليـات دعم كفـاءة مراقب الحسابات فـي الحكم علـى مـدى ملاءمـة تطبيـق الإدارة لافتراض الاستمرارية بعد الأزمـة الماليـة العالميـة:

يمكننا إيجاز أهم هذه الآليات على النحو التالي:

1/3 – ترشيد الأحكـام المهنيـة بشأن الاستمرارية بالاعتمـاد علـى نمـاذج التنبؤ بالفشل المـالي:

يؤكد (Omoteso, 2012) على ما تتسم به وسائل دعم القرار من دور حيوي في ترشيد الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بصفة عامة، وما لها من دور فعال في ترشيد الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية بصفة خاصة. ومن هذا المنطلق، وفي محاولة لترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية، تعددت الدراسات التي استهدفت تقديم وتطوير نماذج للتنبؤ بالفشل المالي للشركات يمكن أن يستند إليها مراقبو الحسابات عند تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، بما يكفل سلامة أحكامهم المهنية في هذا

الصدد. وأثبتت الانهيارات والإخفاقات المالية لأكبر المؤسسات المالية التي شهدها العالم أجمع في الآونة الأخيرة مدى أهمية وجود تحليل سليم ودقيق يقوم به مراقب الحسابات للمعلومات المتاحة والتي يستطيع أن يجمعها، حتى يُصدر حكمه المهني المستقل بشأن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. ومنذ ثمانينيات القرن الماضي كانت هناك محاولات بحثية لطرح وتقديم نماذج متعددة تعتمد وبشكل أساسي على مفهوم الانحدار اللوجيستي Logistic Regression كآلية يمكن لمراقب الحسابات أن يعتمد عليها في صياغة رأيه بشأن مقدرة الشركة على الاستمرار.

ونخلص مما سبق إلى أن هناك اتفاق بين هذه الدراسات على مدى أهمية تلك النماذج لمراقبي الحسابات كآلية يمكن الاستناد إليها في ترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية. إلا أن هذه الدراسات لم تتفق على النسب المالية التي يمكن الاستناد إليها في استخدام تلك النماذج. ولكن يمكن القول أن هناك اتفاق على أن النسب الخمسة الأساسية والتي اعتمد عليها نموذج Altman – Z – Score يمكن النظر إليها على أنها تمثل الحد الأدنى من النسب المالية التي يمكن أن تستخدم في التنبؤ بالعسر أو اليسر المالي للشركات.

2/3 – ترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية من خلال تحقيق الاستقلالية:

خلصت العديد من الدراسات التي تناولت استقلال مراقب الحسابات وأثر تحقيق تلك الاستقلالية على سلامة أحكامه المهنية، إلى أن استقلال مراقب الحسابات في عمله يُعد أحد أهم محددات كفاءته في إصدار الأحكام المهنية، وأن هناك الكثير من الجدل حول طبيعة الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات بخلاف خدمات المراجعة العادية كالخدمات الاستشارية والضريبية، وأن هناك تضارب بين عدد من نتائج الدراسات التي اهتمت بهذا الصدد. ويتفق الباحث مع وجهة النظر القائلة بأن تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى بخلاف خدمات المراجعة له بالتأكيد آثار على مدى سلامة أحكامه المهنية بشكل عام، وعلى حكمه المهني بشأن الاستمرارية بصفة خاصة.

ولما كانت معظم الاتهامات الموجهة للمهنة ولمراقبي الحسابات تابعة من استشعار المجتمع لفقدان الثقة في استقلالية مراقب الحسابات بسبب طبيعة تلك الخدمات، فإنه من المنطقي أن يتجنب مراقبو الحسابات ذلك الوضع، بما يعزز الثقة في أحكامهم المهنية. كما أنه هناك الكثير من الحلول لمثل تلك المشكلة منها على سبيل المثال؛ أن يتم تكليف زميل أو شريك بمثل تلك الخدمات، كما أن المنظمات المهنية لها من القدرة ما تستطيع به أن تفرض حلولاً جذرية لمنع حدوث مثل تلك المواقف المتسمة بتعارض المصالح الواضح.

3/3 – ترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية من خلال مواجهة تلاعب الإدارة بالتنبؤات:

يتضح أن الإدارة تقوم، وبشكل إستراتيجي، بتحريف تنبؤاتها بشأن الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية. وأن اعتماد مراقبي الحسابات على تلك التنبؤات يتم في سياق ترشيد تلك التنبؤات بشكل متوازن. وأن التفاؤل المتحيز في التنبؤات الإدارية يتم بهدف تخفيض احتمالات صدور تقرير مراجعة معدل بشأن الاستمرارية. وأن مراقبي الحسابات يستخدمون التنبؤات الإدارية عند تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، وهناك احتمال قائم بشأن تضليلهم بالتحيزات المتفائلة في تلك التنبؤات.

ومن ناحية أخرى يمكن القول بأن هناك العديد من الدوافع التي ستمنع الإدارة، بشكل أو بآخر، من التقرير عن أية صعوبات تهدد استمرارية الشركة، كما أنها في الكثير من الأحيان سوف تتعمد تحسين صورتها ونتائج أدائها ولو بشكل مضلل، الأمر الذي يفرض العديد من المعوقات على مراقب الحسابات في تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعدادها التقارير المالية، خاصة في تلك الحالات التي يؤسس فيها أحكامه المهنية اعتماداً على التنبؤات والتقديرات الإدارية. ومن هذا المنطلق لابد وأن يمارس مراقبو الحسابات في هذا الصدد الكثير من الشك المهني عند اعتمادهم على تلك التنبؤات والتوقعات. وقد يكون ذلك السبيل الوحيد للتغلب على تلك العقبة. كما أن ممارسة

ذلك الشك سيمثل دافعاً لدى مراقب الحسابات نحو الحصول على المزيد من أدلة الإثبات. كما أن ذلك سيفرض عليه تحري الدقة في طبيعة أدلة الإثبات التي يسعى للحصول عليها من حيث نطاق تلك الأدلة ومدى درجة الإقناع المتوفرة بها.

4/3 – ترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية من خلال إدراك مراقب الحسابات لطبيعة أعمال ومخاطر عميله:

يمكن أن تتأثر كفاءة مراقب الحسابات في أدائه للمهام المنوطه به، بتداعيات أزمة الائتمان الحالية. وأن من أهم تلك الأبعاد تأثراً بتداعيات تلك الأزمة تقييمه لمخاطر بيئة أعمال العميل، وانعكاس ذلك على تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، مؤكدة أن المهنة قد تكون سبباً من أسباب تلك الأزمة وفي نفس الوقت قد تتأثر كثيراً بتداعيات تلك الأزمة، كما أنها قد تكون سبباً يمنع تكرارها مرة ثانية إذا ما تم إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، فمن الأهمية في هذا الصدد أن يدرك مراقبو الحسابات أن تقريرهم بشأن الاستمرارية هو أداة فعالة تحول دون حدوث الأزمات المالية، ولا يمكن أن يبرروا فشلهم هذا بنقص المعلومات أو إنخفاض الشفافية في البيئة الاقتصادية والمالية لأن وظيفتهم الأساسية تتمثل في التغلب على مثل تلك العقبات.

كما أكدت دراسة (Jennings & Henry, 2008) على ضرورة أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره تاريخ أعمال الشركة وطبيعة أعمالها والمخاطر المرتبطة بتلك الأعمال عند تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. كما أشار (Kichtenstein, 2009) كذلك إلى بعض المخاطر المتصلة بالحالة الراهنة للاقتصاد وتداعيات الأزمة المالية الراهنة والتي قد تؤثر على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة عاملة، ويجب أن يأخذها مراقب الحسابات في الحسبان، مثل إجراء مناقشات مع الإدارة حول علاقتها مع المقرضين، إجراء مراجعة شاملة لاتفاقات القروض والتعهدات والضمانات لتلك القروض، تحديد مدى صلاحية الأطراف ذات الصلة لتوفير الدعم المالي، الاطلاع على أي وثائق رسمية تفيد تفاصيل هذا الدعم المالي، الحصول على فهم

قوي لكيان العميل وخاصة العلاقة مع الموردين والعملاء، والعمل على فحص أي مستندات تتعلق بأي مورد رئيسي، مراجعة التقديرات المحاسبية والنظر في مدى معقولية الافتراضات المبنية عليها مثل هذه التقديرات في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة.

ونخلص مما سبق إلى أهمية تقييم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة الداخلية لدى عميله عند تقييمه لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، لما لذلك من أهمية في تحديد العديد من المؤشرات الهامة على مقدرة الشركة على الاستمرار، حيث أن وجود أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية يوفر الفرصة، وأحياناً الدافع، نحو التلاعب فيما تحويه التقارير المالية من معلومات. أضف إلى ذلك أن تقييم مخاطر بيئة العميل تؤثر إلى حد بعيد في تقييم مراقب الحسابات لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتر'ض الاستمرارية أيضاً. ولذلك يجب على مراقبي الحسابات أن يأخذوا تلك المخاطر في اعتبارهم عند تخطيط وأداء مهام عمليات المراجعة بصفة عامة، وعند تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية بصفة خاصة.

5/3 – ترشيد الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية من خلال تفعيل المساءلة القانونية لمراقبي الحسابات:

في هذا السياق أكد البعض على أن اتسام بيئة الممارسة المهنية بارتفاع مخاطر التقاضي ستدفع – من وجهة نظر المنظور الأخلاقي النفعي Utilitarianism – إلى تخفيض تبعية مراقبي الحسابات الاقتصادية لعملائهم وتعمل على تخفيض تضارب المصالح الأخرى والناتجة عن إصدار مراقب الحسابات تحذيرات بشأن الاستمرارية، ولذلك فإن زيادة مخاطر التقاضي لا تمثل السبيل الوحيد لضمان التزام مراقب الحسابات بالمعايير الأخلاقية المهنية. وإنه يتوجب على مراقب الحسابات، عند قيامه بإصدار أحكامه المهنية بشأن تقييمه لمقدرة الشركة على الاستمرار، أن يحكمه في ذلك القرار تفهمه وإدراكه لطبيعة بيئة العميل وطبيعة نشاطه والظروف المحيطة به. وأن لا يستند ذلك القرار، بأية

حال من الأحوال، إلى منطق التكلفة والعائد من خلال المقارنة بين أتعاب المراجعة التي يمكن أن يفقدها مستقبلاً وبين تكلفة إدانته قضائياً.

كما أن قيام مراقب الحسابات بالتصحيح الذاتي يكون أمراً وارد الحدوث، ليس بسبب ما تفرضه المعايير المهنية أو ميثاق أخلاقيات المهنة من معايير أخلاقية وتوجيهات سلوكية، بل من منظور بحث مراقب الحسابات عن تحقيق الرضا الذاتي وارتياح الضمير (Rodgers et al., 2009).

ويتضح مما سبق وجود جدل حول مدى أهمية تفعيل المساءلة القانونية وأثر ذلك على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الاستمرارية، إلا أن الباحث يتفق مع وجهة النظر المؤيدة لتفعيل تلك المساءلة القانونية، لما لذلك من مردود إيجابي على تحقيق التوازن المفقود نتيجة انخفاض الاستقلالية، فمراقبي الحسابات إذا ما استشعروا بوجود مخاطر حقيقية نتيجة فشلهم في تأدية أعمالهم، سيوفر ذلك الدافع لديهم نحو تحقيق الاستقلالية في الأداء المهني، ولن يترك الفرصة لأن تؤثر تبعيتهم المادية لإدارات الشركات على أحكامهم المهنية. أما فيما يتعلق بأثر ذلك التفعيل للمساءلة القانونية على ميلهم نحو تعديل تقارير المراجعة بالاستمرارية، فإنه يمكن التغلب على ذلك من خلال التأكيد على توثيق أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات في هذا الشأن، مع التأكيد على ضرورة مراعاة مراقبي الحسابات لطبيعة الأدلة التي يحصلون عليها من حيث مدى الإقناع المتوافر في تلك الأدلة.

كما أننا نرى أن وجود معايير مراجعة تفرض مجموعة من المتطلبات بشكل عام دونما تحديد دقيق لطبيعة الإجراءات الواجب اتباعها لم يعد كافياً لتجنب الأخطاء التي يرتكبها مراقب الحسابات، سواء عمداً أو بدون قصد منه، في أحكامه المهنية التي يصدرها. كما أن ما خلصت إليه العديد من الدراسات أكد على مدى أهمية تفعيل المساءلة القانونية من خلال اتباع مدخل أكثر تشدداً من الناحية القانونية يسمح للمستثمرين بمقاضاة مراقبي الحسابات على عدم بذل عناية مهنية كافية، لا سيما في القضايا التي تتعلق بتقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق

الإدارة لافتراض الاستمرارية. ومما سبق يمكن عرض ما خلص إليه الباحث بشأن أهم الآليات المقترحة على النحو التالي:

1 – تعديل معيار المراجعة المصري رقم (570) ليتوافق مع أحدث التعديلات الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عقب ظهور الملامح الأولى لتلك الأزمة.

2 – أن يرفق مع المعيار المصري المعدل بشأن الاستمرارية قائمة بإرشادات إجرائية – دليل إجرائي – تفيد مراقب الحسابات في تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعدادها للتقارير المالية.

3 – تفعيل المساءلة الجنائية عن الإهمال المهني الجسيم المتعمد.

4 – تفعيل دور هيئة الرقابة المالية في مراقبة جودة الأداء المهني وفقاً للقانون رقم 10 لعام 2009.

5 – تعديل قواعد آداب وسلوكيات المهنة لتشمل ضرورة التأكيد على تشديد العقاب المهني فيما يتعلق بحالات شراء الرأي.

6 – تفعيل برامج للتدريب والتعليم المهني المستمر في مجال حكم مراقبي الحسابات على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية.

7 – فرض قيود وضوابط مهنية بشأن طبيعة الخدمات الاستشارية والضريبية الأخرى بخلاف خدمات المراجعة والتي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات للشركة.

ونحن نقترح من ضمن الآليات الداعمة لكفاءة مراقبي الحسابات في إصدار أحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية أن يرفق مع المعيار المصري المعدل بشأن الاستمرارية قائمة بإرشادات إجرائية – دليل إجرائي – تفيد مراقب الحسابات في هذا الصدد، بحيث يحتوي ذلك الدليل على ما تم استخلاصه من عوامل ومحددات، تم اقتراحها واختبارها في مجموعة من الأبحاث السابقة مضافاً إليها

مجموعة من العوامل والإجراءات والتي يتوقع أن تعمل على تلافي أوجه القصور التي اتضحت جلياً أعقاب الأزمة المالية العالمية، مع التأكيد على أهمية ما ورد بالمعايير المهنية في هذا المجال من متطلبات.

لقد أكد (Anandarajan et al., 2008) على أهمية الخبرة والتدريب وتوفير إرشاد واضح للممارسين، خاصة محدودي الخبرة والأثر الإيجابي لذلك على سلامة الأحكام المهنية، فكيفية التشغيل الذهني للمعلومات تنعكس بالضرورة على الحكم المهني الذي يُصدره مراقب الحسابات. وبالتالي فإن عملية التدريب والخبرة لهما دور هام في الوصول إلى أحكام مهنية سليمة فيما يتعلق بتقييم مراقب الحسابات لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، الأمر الذي يفرض حتمية توافر إجراءات وإرشادات محددة تعمل على زيادة كفاءة مستوى الحكم المهني.

كما أكد (Sikka, 2009) على ضرورة إجراء تحسين وإصلاح في المعايير والإصدارات المهنية وما يقترن بها من متطلبات لتدارك الفشل الذي مُنيت به المهنة أثناء أزمة الائتمان العالمية، وكان من أهم ما أوصى به هو ضرورة العمل المشترك بين كل من الجهات المنظمة للمهنة والمسئولة عن إصدار الإصدارات والمعايير التي تحكم عمل مراقبي الحسابات وتوفر الإرشادات لأداء المهنة، وبين الممارسين للمهنة للوقوف على أهم نقاط الضعف والقوة في تلك المعايير والإرشادات. ويمكن التدليل من ذلك على عدم كفاية وفعالية متطلبات المعايير المهنية والإصدارات التي تحكم عمل مراقبي الحسابات في هذا الصدد.

كما أنه وفي ذات النهج البحثي أثبت (Callaghan et al., 2009) حدوث تحسن ملحوظ في جودة الأداء والممارسة المهنية نتيجة التحول إلى الاعتماد على القواعد والتوجيهات والإرشادات الواردة بمعايير المراجعة، بدلاً من الاعتماد على قيام مراقب الحسابات على التقدير فقط، في إصداره لأحكامه المهنية، وذلك

من منطلق أنه كلما كانت القواعد الموضوعية والمعتمد عليها في اتخاذ القرارات أكثر وضوحاً وسهولة كلما كانت القرارات المتخذة استناداً لتلك القواعد أكثر دقة. ويمكن الادعاء في هذا الصدد أن تحقيق سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بصفة عامة، وسلامتها بشأن الاستمرارية بشكل خاص، هو هدف يوجد عليه شبه إجماع بين المنظمات المهنية، والأكاديميين وأصحاب المصالح بشكل عام.

4 – خلاصة رأينا بشأن مسئولية مراقب الحسابات عند فرض الاستمرار:

يمكن أن نوجز هذه الخلاصة كما يلي:

أ – هناك إجماع على أن مسئولية تطبيق افتراض الاستمرارية وتقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار تقع على عاتق الإدارة، بينما تتمثل مسئولية مراقب الحسابات في الحكم على مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لهذا الفرض. وأن تداعيات الأزمة المالية العالمية لم تؤدي إلى توسيع نطاق تلك المسئولية، إلا أنها أكدت على وجود خلل أو أوجه قصور فيما تفرضه الإصدارات المهنية من قيود وضوابط تحكم أعمال الممارسة المهنية لمراقبي الحسابات من ناحية، ومن ناحية أخرى وجود خلل ما في الممارسة المهنية لمراقبي الحسابات في مصر في هذا الصدد.

ب – أكدت تداعيات الأزمة المالية العالمية على وجود أوجه قصور فيما يتعلق بمدى وفاء مراقبي الحسابات بمسئولياتهم في التقرير عن مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، كما أن تلك التداعيات أوضحت انخفاض مستوى استقلال مراقب الحسابات في أدائه لأعماله المهنية، فكانت مؤشرات تلك الأزمة من الوضوح بما يكفي لتوفير مؤشرات واضحة لمراقبي الحسابات حول وجود شك جوهري حول مدى إمكانية تلك المؤسسات المالية والشركات على الاستمرار، إلا أنهم لم يقدموا أية تحذيرات أو تنبيهات لمستخدمي القوائم المالية بشأن ذلك الأمر. وأنه وبالرغم من وجود إدراك من قبل الممارسين

لمتطلبات المعايير المهنية بشأن الاستمرارية، إلا أن الأحكام المهنية لهم بشأن الاستمرارية، لم تتسم بالسلامة، الأمر الذي يعكس وجود خلل ما بشأن الكيفية التي يتم بها تفعيل وتطبيق تلك المتطلبات.

ج – هناك اهتمام مهني رسمي، بجانب وجود اهتمام من قبل مراقبي الحسابات والأكاديميين بتداعيات الأزمة المالية العالمية على مسئوليات مراقبي الحسابات بصفة عامة، وعلى مسئوليتهم بشأن تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية بصفة خاصة. كما قدمت تلك الجهات المهنية العديد من النشرات والتنبيهات والإرشادات والحلول العملية المقترحة في هذا الشأن، كان أهمها على الإطلاق النشرة التحذيرية التي قدمها الاتحاد الدولي للمحاسبين.

واتفقت جميع تلك الإصدارات على استمرار العمل بالإصدارات المهنية في هذا الشأن، وما تحويه من إرشادات ومتطلبات مع التركيز على بعض الأبعاد. والتي كان من أهمها أن يُدرك مراقبي الحسابات الطبيعة الحساسة للظروف الراهنة والتي يترتب عليها ضرورة العمل بموضوعية ودقة عالية من خلال بذل العناية المهنية إلى أقصى درجة وتدعيم ذلك من خلال توثيق جميع الأدلة التي يمكن الحصول عليها في هذا الصدد، وتوسيع نطاق التواصل مع جميع الأطراف ذات الصلة، وأن لا تدفع تلك الظروف بمراقبي الحسابات نحو إصدار تقارير معدلة بشأن الاستمرارية بشكل غير مبرر، لأن حدوث ذلك قد يؤدي إلى تعميق الآثار السلبية لتلك الأزمة بشكل كبير، كما أن الدراسة النظرية خلصت إلى تأكيد العديد من الباحثين عقب الأزمة على أهمية توفير مجموعة من الآليات والتوجيهات التي يمكن أن يستند إليها مراقبو الحسابات خاصة محدودي الخبرة في تدعيم عملية إصدار أحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية، وذلك لما يشوب الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية من تداخل

وتعدد في المؤثرات والمحددات التي تفرض صعوبة حقيقية فيما يتعلق بإصدار تلك الأحكام.

د – خلصنا إلى وجود وعي حقيقي من قبل الممارسين بتداعيات الأزمة المالية على المهنة، الأمر الذي أوجه اتجاهاً لديهم نحو زيادة نسبة التقارير المعدلة بشأن الاستمرار، الأمر الذي أرجعه الكثيرون لمحاولة الممارسين الحفاظ على سمعة المهنة بشكل عام وعلى سمعتهم المهنية بشكل خاص. كما خلصت الدراسة النظرية إلى أن هناك وعياً من قبل مراقبي الحسابات بتأثير تلك التداعيات على مخاطر التقاضي التي يعملون في ظلها، الأمر الذي فرض المزيد من التحفظ على أدائهم المهني.

هـ – خلصنا إلى أن معيار المراجعة المصري رقم (570) المعنون "الاستمرارية" جاءت متطلباته متطابقة إلى حد بعيد مع ما ورد بمعيار المراجعة الدولي (ISA, 570)، وأن تلك المعايير وفرت مجموعة من المتطلبات المهنية تدعم مراقبي الحسابات في الوفاء بمسئولياتهم في مجال تقييمهم لمدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية، وهذا ما اتفقت عليه نتائج الدراسات الأكاديمية السابقة على الأزمة المالية العالمية. إلا أن تفعيل وتطبيق تلك المتطلبات شابه العديد من أوجه القصور، وأن الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات في هذا الصدد لم تكن بمستوى جودة الممارسة المهنية المتوقعة من مستخدمي القوائم لمالية، الأمر الذي فرض ضرورة تطوير تلك المتطلبات والإرشادات بشكل يُمكن مراقبي الحسابات من ترشيد أحكامهم المهنية في هذا الصدد.

الفصل الثالث
تحليل مخاطر مقاضاة الغير
لمراقب الحسابات في مصر
بعد ثورة 25 ينايـــــر
Litigation Risk Analysis

مقدمة الفصل:

شهدت بداية هذا القرن العديد من الأحداث والتي تمثلت في إنهيار كبرى الشركات بالعالم وعلى وجه الخصوص في الولايات المتحدة الأمريكية، مثل انهيار شركتي Worldcom, Enron مما أثر على بشكل كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ترتب على ذلك ضعف الثقة من جانب المستفيدين بخدمات المهنة والشك في مدى قدرتها على الوفاء بدورها المنوط بها بفعالية، خاصة بعد ثبوت تورط أحد أكبر منشآت المحاسبة والمراجعة في العالم في حالات فشل وانهيار الشركات السابقة.

وقد ترتب على تلك الانهيارات والفضائح المالية ضرورة التدخل واتخاذ إجراءات تشريعية للمحافظة على مصالح المتعاملين في بورصة الأوراق المالية، الأمر الذي حث على الاهتمام بجودة المراجعة على كافة المستويات. وفي سبيل ذلك قامت العديد من الدول (مثل الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا واليابان)، وكذلك الهيئات المخول لها تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين)، بخطوات إيجابية نحو النهوض بجودة الأداء المهني، سواء من خلال إصدار التشريعات أو المعايير المهنية التي ألقت المزيد من المسئوليات على مراقبي الحسابات بما يضمن كفاءة وفعالية جودة أدائهم المهني.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 لتحسين حوكمة الشركات والإشراف على جودة مهنة المحاسبة والمراجعة. وقد تبنى قانون Sarbanes-Oxley إتباع آليات دورية وسريعة لتحقيق الإفصاح والشفافية الفعالة التي تساعد مراقب الحسابات في أداء عمله بشكل أكثر كفاءة، حيث تبنى إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركة المقيدة بالبورصة PCAOB وذلك لوضع وتبني معايير الرقابة على جودة المهنة والأخلاقيات والاستقلال. وبصدور هذا القانون حدث تحول في مهنة المحاسبة والمراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية من التنظيم الذاتي لمعايير المراجعة في مهنة المحاسبة والأخلاقيات والاستقلال إلى التنظيم الحكومي ونشر المعايير من خلال مجلس PCAOB (Hill et al, 2005) .

وقد تركزت أهم بنود قانون Sarbanes-Oxley المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة على ضرورة إبداء مراقب الحسابات لرأيه في تقرير مستقل بشأن تأكيدات الإدارة عن فعالية الرقابة الداخلية للشركة على عملية إعداد التقارير المالية، ومنع مراقب الحسابات من تقديم بعض الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لعميل المراجعة، مع الموافقة المسبقة للجنة المراجعة Audit Committee للقيام بأعمال بخلاف المراجعة والتي لم يمنعها القانون بشرط ألا يزيد المبلغ الإجمالي لجميع الخدمات بخلاف المراجعة المقدمة للعميل عن 5% من إجمالي المبلغ المدفوع لمراقب الحسابات أثناء السنة المالية. وبالإضافة إلى ذلك يجب أن يتم الإفصاح عن هذه الخدمات للمستثمرين في التقارير الدورية، وضرورة إصدار الشركة تقارير فورية في حالة حدوث تغييرات جوهرية في الظروف المالية للشركة، وتغيير أو تناوب شريك المراجعة كل خمس سنوات حفاظاً على استقلاله ونزاهة عملية المراجعة. كما وضع القانون عقوبات مشددة في حالة الفشل في الالتزام ببنوده.

ونتيجة لزيادة المسئوليات التي فرضتها تلك التشريعات على مراقبي الحسابات فقد زادت معدلات الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقبي الحسابات بشكل كبير، علاوة على ارتفاع تكاليف الدفاع وتسوية تلك الدعاوي، الأمر الذي يبرز أهمية بحث ودراسة الخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة المؤثرة على مستوى خطر التقاضي الذي يتعرض له مراقب الحسابات من أجل الارتقاء بجودة تلك الخصائص ومن ثم تدنية مخاطر التقاضي.

وفيما يتعلق بجمهورية مصر العربية، فقد شهدت بيئة الممارسة المهنية في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين متغيرات في غاية الأهمية والتي من أهمها توجهات هيئة الرقابة المالية بشأن ضوابط القيد في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من جهة، وضوابط مراقبة جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات المقيدين بها من جهة أخرى. ومن المتوقع أن يكون لتلك المتغيرات تأثير على تفعيل المساءلة المهنية والقانونية لمراقب الحسابات، من أجل ذلك يجب أن تساهم البحوث الأكاديمية في دراسة هذه القضية واقتراح أهم الآليات الممكنة والعملية لمساعدة منشآت المحاسبة والمراجعة، خاصة تلك التي تراجع حسابات شركات مقيدة بالبورصة، في تخفيض احتمال مواجهتها لخطر التقاضي.

لقد كان للانهيارات المالية للعديد من الشركات الكبرى، خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، تأثير كبير على مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك من خلال إصدار التشريعات التي تزيد من مسئوليات مراقب الحسابات ومن ثم زيادة مخاطر التقاضي التي يتعرض لها مراقب الحسابات وارتفاع تكلفة الدفاع وتسوية تلك الدعاوي القضائية. ومما لا شك فيه أن تدنية مخاطر التقاضي هدف استراتيجي لمراقب الحسابات، الأمر الذي يحتاج لبحوث تقترح وتختبر أهم الخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة التي تؤثر على احتمال مواجهة مراقب الحسابات للدعاوي القضائية من أجل الارتقاء بجودة تلك الخصائص ومن

ثم تدنية مخاطر التقاضي. وما زال موضوع خطر التقاضي محل اهتمام العديد من الكتابات.

وفي مصر فإن توجهات هيئة الرقابة المالية بشأن مراقبة جودة أداء منشآت المحاسبة والمراجعة من المتوقع أن يكون لها تأثير كبير على تفعيل المساءلة القانونية والمهنية لمراقبي الحسابات خاصة الذين يراجعون حسابات الشركات المقيدة بالبورصة، مما قد يؤدي إلى ارتفاع مخاطر التقاضي التي يتعرضون لها.

وبناءً على ما سبق يتعين على المهتمين بالمهنة أمثالنا البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية نظرياً وميدانياً وتجريبياً في مصر:

- ما هو التوصيف المهني لخطر مقاضاة مراقب الحسابات من جانب الغير؟، وما هي أهم محددات هذا الخطر بصفة عامة في ضوء الدراسات السابقة؟، وما هي أهم الخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة التي تؤثر على خطر مواجهة مراقب الحسابات للدعاوي القضائية؟
- ما هي أهم العوامل أو المحددات التي تؤثر على جودة المراجعة؟ وإلى أي مدى تؤثر جودة المراجعة على خطر مواجهة مراقب الحسابات للدعاوي القضائية؟
- هل يساهم الارتقاء بجودة الخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة في تخفيض أو تدنية مخاطر التقاضي التي يتعرض لها مراقب الحسابات بصفة عامة، وفي مصر بصفة خاصة؟
- ما هي أهم صور التأثير المتوقع لتوجهات هيئة الرقابة المالية بشأن ضوابط القيد في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من جهة، وضوابط مراقبة جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات المقيدين بها من جهة أخرى في دعم دور بعض الخصائص النوعية لمنشآت المحاسبة

والمراجعة في مصر في تدنية مخاطر مواجهة مراقب الحسابات للدعاوي القضائية؟

- ما هو رأي ممارسي المهنة في مصر وكذلك الأكاديميين من المحاسبين بشأن العوامل أو المحددات التي تؤثر في جودة المراجعة من جهة، والخصائص النوعية لمنشآت المحاسبة والمراجعة التي تؤثر على مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات لدعاوي قضائية، وتدنية هذا الخطر من جهة أخرى؟

وسوف نعرض فيما يلي للمحاور الرئيسية للموضوع:

1 – مفهوم ومحددات جودة المراجعة:

يمكن عرض مفهوم جودة المراجعة ومحددات تلك الجودة كما يلي:

1/1 – مفهوم الجودة المراجعة:

فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة فإنه لا يوجد اتفاق بين الباحثين على هذا المفهوم. نرى أن جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع مستوى التأكيد باحتمال عدم احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية، والوفاء بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني بما يفي باحتياجات أصحاب المصالح بشأن التأكد من مصداقية القوائم المالية. واهتمت العديد من الدراسات السابقة بمحددات، أو العوامل المؤثرة في، الجودة أكثر من اهتمامها بمفهوم الجودة، باعتبار أن هذه العوامل يمكن النظر إليها كمقاييس بديلة لجودة المراجعة، ويرجع ذلك إلى عدم القدرة على ملاحظة أداء منشآت المحاسبة والمراجعة، وعدم القدرة على تحديد المتغيرات ذات الارتباط الفعلي بجودة المراجعة.

2/1 – علاقة جودة المراجعة بحجم المكتب:

فيما يتعلق بالعلاقة بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة، فإننا نرى أن هناك اتفاقاً بين معظم الدراسات السابقة في هذا الشأن على أن هناك

علاقة إيجابية بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة، إلا أن هناك اختلاف بين تلك الدراسات في مفهوم وطريقة قياس جودة المراجعة، فقد أكدت بعض هذه الدراسات على قياس جودة المراجعة من خلال القدرة على اكتشاف إدارة الأرباح، في حين استخدمت دراسات أخرى زيادة الاتجاه لإصدار تقارير مراجعة بآراء معدلة بشأن الاستمرارية للعملاء الذين يعانون من صعوبات مالية كمؤشر لقياس جودة المراجعة، كما استخدمت دراسات أخرى انخفاض تكلفة رأس المال كمؤشر لقياس جودة المراجعة، لأن زيادة جودة المراجعة تؤدي إلى تخفيض خطر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال لمنشأة العميل، وأخيراً فقد استخدمت بعض الدراسات معاملات استجابة أسعار الأسهم للأرباح المعلنة ERCs كمؤشر لجودة المراجعة.

3/1 – علاقة جودة المراجعة بالتخصص الصناعي:

فيما يتعلق بالعلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، نرى أن الاتجاه العام لدى غالبية الدراسات السابقة في هذا الشأن يؤيد وجود علاقة إيجابية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، إلا أن هناك اختلافاً بين تلك الدراسات في قياس جودة المراجعة، فقد استخدمت بعض الدراسات دقة تقييم مراقبي الحسابات لخطر المراجعة وزيادة درجة الارتباط بين تقييمهم لذلك الخطر وتخطيط إجراءات المراجعة كمؤشر لجودة المراجعة، كما استخدمت بعض الدراسات احتمال الحصول على تقارير تفتيش برأي إيجابي من الـ PCAOB كمقياس لجودة المراجعة، في حين استخدمت دراسات أخرى مدى الاختلاف بين السعر الذي تطلبه الشركة لأسهمها والسعر الذي يقدمه المشتري كمؤشر لجودة المراجعة، وذلك على أساس أن هذا الاختلاف ينشأ من عدم التماثل في المعلومات بين المتعاملين في سوق الأوراق المالية وإدارة الشركة.

كما أننا نرى أيضاً أن هناك مساحة اتفاق فيما بين الكثير من الدراسات على أن التخصص الصناعي يقاس عن طريق الحصة السوقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة في صناعة العميل، إلا أن هناك اختلاف فيما بينها فيما يتعلق بأساس احتساب الحصة السوقية، حيث استخدمت بعض الدراسات الحصة السوقية على أساس عدد العملاء داخل الصناعة، في حين استخدمت دراسات أخرى الحصة السوقية على أساس قيمة مبيعات العملاء، وأخيراً فقد استخدمت بعض الدراسات أكثر من أساس لاحتساب الحصة السوقية، سواء بالاعتماد على كل من إيرادات المراجعة التي تحصل عليها منشأة المحاسبة والمراجعة داخل قطاع سوقي معين، وعدد العملاء داخل نفس القطاع أو الصناعة، أو بالاعتماد على كل من عدد العملاء وقيمة مبيعات العملاء داخل الصناعة.

4/1 – علاقة جودة المراجعة بخبرة مراقب الحسابات:

فيما يتعلق بالعلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وجودة المراجعة، فإننا نرى أن هناك اتفاقاً بين غالبية الدراسات السابقة على أنه كلما زادت خبرة مراقب الحسابات بمجال المراجعة والمكتسبة من الممارسة عبر الزمن كلما زادت جودة عملية المراجعة.

5/1 – علاقة جودة المراجعة باستقلال المراجعة:

فيما يتعلق بالعلاقة بين استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، فإننا نرى أن هناك جدلاً كبيراً بشأن تأثير أداء مراقب الحسابات للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلال مراقب الحسابات ومن ثم جودة عملية المراجعة، حيث يرى البعض أن تقديم مراقب الحسابات لتلك الخدمات يؤثر بصورة سلبية على استقلاله وبالتالي على جودة المراجعة، بينما يرى الآخرون أن تقديم مراقب الحسابات لتلك الخدمات لا يؤثر بصورة سلبية على استقلاله وجودة المراجعة، إلا أنه بصرف النظر عن الجدل السائد بشأن تأثير

أداء مراقب الحسابات للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل على استقلال مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة، فإنه مما لا شك فيه أن لاستقلال مراقب الحسابات أثر إيجابي على جودة المراجعة.

6/1 – علاقة جودة المراجعة بمعدل دوران مراقب الحسابات:

فيما يتعلق بالعلاقة بين معدل دوران، أو تغيير، مراقب الحسابات وجودة المراجعة، فإننا نرى أن تأثير الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات أو منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة عملية المراجعة يكون محل جدل كبير بين الدراسات السابقة، حيث تؤيد بعض الدراسات القول بأن الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات أو منشأة المحاسبة والمراجعة يكون له تأثير إيجابي على جودة المراجعة، بينما يرى البعض الآخر أنه لا توجد منافع من فرض دوران مراقب الحسابات إلزامياً لأنه لا يكون له تأثير إيجابي على جودة المراجعة. وهكذا يتضح تضارب نتائج الدراسات حول تأثير طول مدة ارتباط مراقب الحسابات على جودة المراجعة.

ونرى أن زيادة معدل الدوران يؤدي إلى الحفاظ على استقلال مراقب الحسابات علاوة على تقديم منظور جديد للمراجعة ربما يؤدي إلى تحديد القضايا والأمور التي تم إغفالها في المراجعات السابقة.

7/1 – علاقة جودة المراجعة بنظام الرقابة على الجودة:

فيما يتعلق بالعلاقة بين فاعلية نظام مراقبة الجودة بمنشأة المحاسبة والمراجعة وجودة عملية المراجعة، فإننا نرى أن الاتجاه العام لدى غالبية الدراسات السابقة في هذا الشأن يؤيد وجود علاقة إيجابية بين فاعلية نظام مراقبة الجودة بمنشأة المحاسبة والمراجعة وجودة عملية المراجعة. كما نخلص أيضاً إلى أن هناك اتفاقاً بين الإصدارات المهنية الأمريكية والدولية على ضرورة التمييز

بين اعتبارات الرقابة على الجودة على مستوى المهمة أو التكليف واعتبارات الرقابة على الجودة على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة ككل.

كما نخلص من خلال استقراء وتحليل تلك الإصدارات إلى أن هناك اتفاقاً بين المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) والمعيار الأمريكي لرقابة الجودة رقم (8) على أن نظام مراقبة الجودة في أي منشأة محاسبة ومراجعة يجب أن يشمل العناصر التالية: مسئوليات قادة المنشأة تجاه الجودة داخلها، المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، وقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهام المحددة، الموارد البشرية، أداء المهام، المتابعة والتوثيق.

كما نخلص من خلال استقراء وتحليل الإصدارات المهنية السابقة، سواء الإصدارات المهنية الأمريكية أو الدولية، أنها لم تتناول بشكل مباشر موضوع خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات، كما أنها لم تهتم بالبحث في أهم العوامل المؤثرة على احتمال مواجهة مراقب الحسابات لخطر التقاضي، إلا أنها اهتمت بموضوع جودة المراجعة وقدمت إرشادات واعتبارات للرقابة على الجودة في منشآت المحاسبة والمراجعة وذلك على اعتبار أن جودة المراجعة تعتبر من أهم العوامل أو الخصائص التي تؤثر على خطر التقاضي لمراقب الحسابات.

8/1 – علاقة جودة المراجعة بمدخل المراجعة المستخدم:

فيما يتعلق بالعلاقة بين مدخل المراجعة المستخدم من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة، فإننا نرى أن تأثير مدخل المراجعة المستخدم من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة عملية المراجعة يكون محل جدل كبير بين الدراسات السابقة، حيث تؤيد بعض الدراسات القول بأن منشآت المحاسبة والمراجعة التي تستخدم مداخل المراجعة المهيكلة تكون أكثر جودة في عملية المراجعة، في حين وجدت بعض الدراسات أنه لا يوجد تأثير جوهري لهيكل

المراجعة على جودة المراجعة، ومن ناحية أخرى وجدت بعض الدراسات أن مداخل المراجعة المهيكلة تكون أقل فاعلية من مداخل المراجعة غير المهيكلة بالنسبة لمهمات المراجعة المعقدة. ونؤيد القول بأن منشآت المحاسبة والمراجعة التي تستخدم مداخل المراجعة المهيكلة تكون أكثر جودة في عملية المراجعة، خاصة إذا اقترنت بخصائص أخرى لمراقب الحسابات مثل الخبرة والتخصص الصناعي.

ونخلص مما سبق إلى أن أهم العوامل، أو المحددات، ذات الصلة بالخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة التي تؤثر على جودة المراجعة هي: حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، خبرة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، استقلال مراقب الحسابات، مدخل المراجعة المستخدم، مدى فعالية نظام مراقبة الجودة في منشأة المحاسبة والمراجعة، مدى وجود سياسة للدوران الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة معينة.

ونخلص كذلك إلى أن هناك مجموعتين من العوامل، أو الخصائص، التي تؤثر في مستوى خطر التقاضي الذي يتعرض له مراقب الحسابات وهما: مجموعة الخصائص أو العوامل الخاصة بالعميل، ومجموعة الخصائص، أو العوامل الخاصة بمنشأة المحاسبة والمراجعة أو مراقب الحسابات.

ونخلص أيضاً إلى أن الخصائص أو العوامل الخاصة بالعميل قد حظيت باهتمام كبير من جانب الدراسات التي تناولت موضوع خطر التقاضي لمراقب الحسابات، إلا أن الخصائص المرتبطة بمنشأة المحاسبة والمراجعة لم تحظ إلا باهتمام قليل من جانب البحوث السابقة في هذا المجال.

وفيما يتعلق بمحددات خطر التقاضي الخاصة بعميل منشأة المحاسبة والمراجعة، فإننا نرى أن موضوع خطر مقاضاة مراقب الحسابات قضية مهنية لاقت اهتمام الكثير من الدراسات السابقة، وأن هناك محددات لهذا الخطر ترتبط

بعميل المراجعة، وأن من أهم هذه المحددات: حجم العميل، طبيعة نشاط العميل، بيئة عميل المراجعة، هيكل الأصول لدى العميل، احتمال إفلاس العميل، آليات الحوكمة بمنشأة العميل، سلوك إدارة منشأة العميل بشأن التحريفات خاصة المتعمدة وإدارة الأرباح، وأن تلك المحددات تقع كلها تقريباً خارج نطاق رقابة مراقب الحسابات، ومن ثم يصعب تحكمه فيها وإخضاعها لسيطرته، خاصة وأنها تختلف باختلاف بيئات الممارسة المهنية، وبالتالي يقف دوره عند تقييمها وعمل اللازم لتدنية آثارها السلبية على منشأته بقدر المستطاع، ودعم الآثار الإيجابية لمنشأته في مواجهتها.

وفيما يتعلق بمحددات خطر التقاضي الخاصة بالخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، فإننا نرى أيضاً أن هناك مجموعة من خصائص منشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر بدرجة ما، وفي اتجاه معين، في مستوى خطر مقاضاة مراقب الحسابات، وأنه مع التسليم بالعلاقة بين جودة المراجعة وخطر التقاضي، فإن هناك خصائص أخرى لمنشأة المحاسبة والمراجعة تؤثر على مستوى خطر التقاضي لمراقب الحسابات، وهي خصائص جديرة بالدراسة من أهمها: اتجاه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر سواء فيما يتعلق بانتقائها للعملاء أو مقاضاتها لهم من أجل الأتعاب، الشكل القانوني لمنشأة المحاسبة والمراجعة، تنوع أو عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة، التأمين ضد سوء الممارسة المهنية لتغطية خسائر المسئولية القانونية، الاستثمار في دفاع قانوني قوي جداً للدفاع عن القضية بدلاً من الدفع أو التسوية خارج المحكمة لحماية سمعتهم القضائية الإيجابية كمقاوم أو مدافع، وتسعير تكاليف التقاضي المتوقعة في خدماتهم.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين جودة المراجعة وخطر التقاضي، نرى أن هناك مساحة اتفاق كبيرة بين الدراسات على أنه كلما زادت جودة عملية المراجعة كلما انخفض احتمال مواجهة مراقب الحسابات للدعاوي القضائية.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين اتجاه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر وخطر التقاضي، نرى أن هناك اتفاقاً بين الدراسات على أن هناك علاقة إيجابية بين اتجاه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر سواء فيما يتعلق بانتقائها لعملائها أو مقاضاتها لهم من أجل الأتعاب وتعرضها للدعاوي القضائية.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين الشكل القانوني لمنشأة المحاسبة المراجعة وخطر التقاضي، نرى أن هناك مساحة اتفاق فيما بين الدراسات القليلة التي اختبرت تلك العلاقة، على أن هناك تأثيراً للشكل القانوني لمنشأة المحاسبة والمراجعة على مستوى خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات، وأنه كلما كانت منشأة المحاسبة والمراجعة في شكل شركة ذات مسئولية محدودة أو في شكل مؤسسي كلما انخفض خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة وخطر التقاضي، نرى أيضاً أن هناك علاقة إيجابية بين عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة ومستوى خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات.

وبصفة عامة فإننا نخلص إلى ما يلي:

أ – تتأثر جودة المراجعة إيجاباً بكل من : حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، خبرة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، درجة استقلال مراقب الحسابات، مدخل المراجعة المهيكلة، مدى فعالية نظام مراقبة الجودة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، ومدى تفعيل سياسة الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة معينة.

ب – يتأثر مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات سلباً بكل من جودة المراجعة وتحول منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الشكل المؤسسي، وإيجاباً

بكل من توجه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر، وعدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة.

2 – المتغيرات ذات الصلة بخطر التقاضي:

يمكن إيجاز هذه المتغيرات كالتالي:

1/2 جودة المراجعة: ويقصد بها مجموعة الخصائص الفنية والنوعية في المراجعة التي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في الشركة بشأن توفير آلية لمراجعة الأداء المالي والاقتصادي للشركة (على، 2001). وتقاس بمدى الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك المهنة وسلامة الرأي الذي يبديه مراقب الحسابات على القوائم المالية، علاوة على قدرته على اكتشاف أساليب إدارة الأرباح.

2/2 حجم منشأة المحاسبة والمراجعة: ويقاس بعدد العاملين في منشأة المحاسبة والمراجعة أو عدد عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة أو إجمالي إيراد منشأة المحاسبة والمراجعة.

3/2 خبرة مراقب الحسابات: ويقصد بها الخبرة أو المعرفة العامة بمجال المراجعة المكتسبة من الممارسة عبر الزمن، وتقاس بعدد سنوات الممارسة المهنية.

4/2 درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات: ويقصد به تخصص منشأة المحاسبة والمراجعة في نشاط اقتصادي معين، والذي يمكن أن يكون نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً أو زراعياً أو غير ذلك من الأنشطة، بحيث يمتلك معرفة تفصيلية بهذا النشاط. وتقاس عن طريق الحصة السوقية لمنشأة المحاسبة والمراجعة في صناعة العميل، سواء بالاعتماد على إيرادات المراجعة التي تحصل عليها منشأة المحاسبة والمراجعة

داخل قطاع سوقي معين أو عدد العملاء داخل نفس القطاع أو الصناعة أو بالاعتماد على قيمة مبيعات العملاء داخل الصناعة.

5/2 **استقلال مراقب الحسابات:** ويقصد به عدم وجود ضغوط تؤثر على إبداء مراقب الحسابات لرأيه. ويقاس بنسبة الأتعاب من منشأة العميل إلى إجمالي أتعاب منشأة المحاسبة والمراجعة أو تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة لعميل المراجعة.

6/2 **مدى فعالية نظام مراقبة الجودة في منشأة المحاسبة والمراجعة:** ويقصد به السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة المحاسبة والمراجعة للتحقق من أن أعمال المراجعة المنفذة قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وتقاس من خلال وجود التعليم المهني المستمر، وتدعيم الدستور الأخلاقي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، والالتزام بعناصر نظام الرقابة على الجودة.

7/2 **مدى وجود سياسة الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة معينة:** يقصد به تغيير منشأة المحاسبة والمراجعة أو شريك المراجعة كل فترة معينة مثلاً كل 5 سنوات.

8/2 **مدخل المراجعة المستخدم:** ويقصد به ما إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة تعتمد على مراجعة مهيكلة مقابل مراجعة غير مهيكلة. ويقاس من خلال ما إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة تستخدم نموذج الأهمية النسبية وخطر المراجعة في تخطيط إجراءات المراجعة أم لا.

9/2 **الشكل القانوني لمنشأة المحاسبة والمراجعة:** ويقصد به الشكل القانوني المصرح به مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، ويقاس من خلال ما إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة تأخذ شكل منشأة فردية أو تضامن أم تأخذ الشكل المؤسسي (شركة مساهمة أو شركة ذات مسئولية محدودة).

10/2 موقف أو اتجاه منشأة المحاسبة والمراجعة أو سلوكها نحو الخطر:
ويقصد به استعداد وتقبل منشأة المحاسبة للخطر. ويقاس من خلال نسبة عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة المسجلين بالبورصة، أو قيام منشآت المحاسبة والمراجعة بمقاضاة عملائها من أجل الحصول على الأتعاب.

11/2 عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة: ويقصد بها مدى تنوع تشكيلة الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة.

12/2 خطر التقاضي نفسه: وهو مستوى خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات. ويقصد به احتمال تعرض مراقب الحسابات لدعاوي قضائية والخسائر الناتجة عن تلك الدعاوي مثل تكاليف تسوية الدعاوي القضائية والإضرار بالسمعة المهنية. ويقاس بعدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات والأضرار والخسائر الناتجة عنها.

3 – نماذج التنبؤ بجودة المراجعة ومخاطر التقاضي:

1/3 نموذج جودة المراجعة:

جودة المراجعة =

= ح ب$_1$ + ص ب$_2$ + خ ب$_3$ + س ب$_4$ + ف ب$_5$ + د ب$_6$ + م ب$_7$

حيث أن:

ح: تشير إلى حجم منشأة المحاسبة والمراجعة

ص: تشير إلى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

خ: تشير إلى خبرة مراقب الحسابات

س: تشير إلى درجة استقلال مراقب الحسابات

ف: تشير إلى مدى فعالية نظام مراقبة الجودة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة

د: تشير إلى الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات

م: تشير إلى مدخل المراجعة المهيكلة الذي يعتمد على نموذج الأهمية النسبية وخطر المراجعة في تخطيط المراجعة.

2/3 نموذج خطر التقاضي

خطر التقاضي = ت $_{ب1}$ + ج $_{ب2}$ + ع $_{ب3}$ + ش $_{ب4}$

حيث أن:

ت: تشير إلى توجه منشأة المحاسبة والمراجعة أو سلوكها نحو الخطر

ج: تشير إلى جودة المراجعة

ع: تشير إلى عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة

ش: تشير إلى الشكل المؤسسي لمنشأة المحاسبة والمراجعة

4 – خلاصة مفهوم ومحددات الجودة وخطر التقاضي:

يمكن استعراض هذه الخلاصة كما يلي:

- فيما يتعلق بالعلاقة بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة، وأنه كلما كبر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة كلما زادت جودة المراجعة.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة اتضح أن هنـاك علاقة إيجابية معنوية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، وأنه كلما زادت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كلما زادت جودة المراجعة.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين مدخل المراجعة المستخدم وجودة المراجعة اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين الاعتماد على نموذج الأهمية النسبية وخطر المراجعة في تخطيط إجراءات المراجعة وجودة المراجعة.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين مدى فعالية نظام مراقبة الجودة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين فعالية نظام مراقبة الجودة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة المراجعة.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وجودة المراجعة اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين خبرة مراقب الحسابات وجودة المراجعة، وأنه كلما زادت خبرة مراقب الحسابات كلما زادت جودة المراجعة.

- وبشأن العلاقة بين الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين تفعيل سياسة الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة معينة وجودة المراجعة.

- وبشأن العلاقة بين درجة استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، اتضح أن هناك علاقة إيجابية معنوية بين درجة استقلال مراقب الحسابات وجودة المراجعة، وأن تقديم مراقب الحسابات للخدمات الأخرى بخلاف المراجعة لنفس العميل يؤدي إلى ضعف استقلال مراقب الحسابات ومن ثم انخفاض جودة المراجعة.

- وفيما يتعلق بمحددات جودة المراجعة ثبت في مصر أن هناك اتفاقاً على أن جودة المراجعة تتأثر إيجاباً بكل من؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، خبرة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، درجة استقلال مراقب الحسابات، مدخل المراجعة المهيكلة، مدى فعالية نظام مراقبة الجودة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، ومدى تفعيل سياسة الدوران الإلزامي لمراقب الحسابات كل فترة معينة.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين جودة المراجعة وخطر التقاضي، اتضح أن هناك علاقة سلبية معنوية بين جودة المراجعة وخطر التقاضي، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة، كلما انخفض مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة وخطر التقاضي، اتضح أنه لا يوجد اتفاق بين الدراسات السابقة على تلك العلاقة، حيث يؤيد البعض القول بأنه كلما زاد عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة، كلما ارتفع مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات، في حين يرى مراقبو الحسابات الممارسين للمهنة أنه لا يوجد تأثير جوهري لعدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة على خط التقاضي حيث كانت العلاقة الإيجابية غير معنوية بالنسبة لهم.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين الشكل القانوني لمنشأة المحاسبة والمراجعة وخطر التقاضي، اتضح أن هناك اتفاقاً بين الدراسات السابقة على أنه كلما اتخذت منشأة المحاسبة والمراجعة الشكل المؤسسي (شركة مساهمة أو ذات مسئولية محدودة)، كلما انخفض مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات.

- فيما يتعلق بالعلاقة بين توجه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر وخطر التقاضي، اتضح أن هناك علاقة إيجابية بين توجه منشأة المحاسبة والمراجعة نحو الخطر وخطر التقاضي، حيث أنه كلما زادت نسبة عملاء منشأة المحاسبة والمراجعة المسجلين بالبورصة كلما ارتفع مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات، علاوة على أنه كلما زاد احتمال مقاضاة منشأة المحاسبة والمراجعة لعملائها من أجل الأتعاب كلما ارتفع خطر التقاضي الذي يواجهه مراقب الحسابات.

- فيما يتعلق بأثر الخصائص النوعية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات، اتضح أن خطر التقاضي الذي يواجهه

مراقب الحسابات يتأثر سلباً بكل من جودة المراجعة والشكل المؤسسي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، ويتأثر إيجاباً بتوجه منشأة المحاسبة والمراجعة أو سلوكها نحو الخطر، إلا أن بعض الدراسات تؤيد القول بأنه كلما زاد عدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة، كلما ارتفع مستوى خطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات، في حين يرى مراقبو الحسابات الممارسين للمهنة أنه لا يوجد تأثير جوهري لعدد الخدمات التي تقدمها منشأة المحاسبة والمراجعة على خطر التقاضي.

5 ـ خطر مقاضاة مراقب الحسابات بعد ثورة 25 يناير:

بداية تجدر الإشارة إلى أن انعكاسات ثورة 25 يناير الاقتصادية والمالية سوف تصبح واقعاً بمرور الأيام. ومن منظور مهني فإننا نرى أن احتمال مواجهة مراقب الحسابات في مصر لمخاطر مقاضاة من الغير وما يترتب عليها من تضحيات مادية ومعنوية من جانبه سوف تتزايد وإليك الأسانيد التي نبني عليها توقعنا المهني هذا:

- من المؤكد أن تصدر تشريعات صارمة لمكافحة الفساد المالي في الوحدات الاقتصادية العامة والخاصة المقيدة بالبورصة ويتبع ذلك زيادة احتمالات إخفاق مراقب الحسابات في كشف الفساد المالي وبالتالي يزيد احتمال مقاضاة الغير له.
- في سياق تنشيط سوق الأوراق المالية المصرية سوف تتاح حوافز أكثر لدخول المستثمرين الأجانب سعياً للاستثمار غير المباشر ومعظم إن لم يكن كل المستثمرين الأجانب، خاصة من الولايات المتحدة وأوروبا لديهم ثقافة مقاضاة مراقب الحسابات على إهماله المهني.
- من المرجح دخول أدوات مالية جديدة لسوق المال المصرية مثل المشتقات وغالباً ما يرتبط بمراجعة تلك الأدوات قصور مهني في مصر بسبب نقص

التأهيل والتدريب المهني لمراقب الحسابات في مصر مما يزيد احتمال مقاضاته.

- في سياق تفعيل آليات مكافحة عمليات غسل الأموال فسوف تزداد أهمية مراجعة مدى الالتزام Compliance Audit خاصة في المؤسسات المالية وهي خدمة مهنية لم يعتادها مراقب الحسابات في مصر واحتمال فشله فيها كبير مما يزيد احتمال مقاضاته.
- نتوقع أن تقبل شركات التأمين على التأمين ضد الإهمال المهني، وربما يكون لها دور في تعيين مراقب الحسابات والمدير المالي، أضف إلى ذلك تطور ثقافة المصريين في المطالبة بحقوقهم.

الفصل الرابع
المراجعة الاستقصائية القضائية
(الفحص القانوني)
لتقارير الأعمال المتكاملة
Investigative Audits (Forensic Audit) of Integrated Business Reports

مقدمة الفصل:

نتناول بالدراسة في هذا الفصل دور المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني) في دعم دور المراجعة الخارجية في مواجهة تبني الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة. وذلك من خلال المحاور الرئيسية الآتية:

1 – الطلب على المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني):

ساهم انتشار ظاهرة الإفلاس والفضائح المالية للعديد من الشركات في مطلع هذا القرن، بسبب سوء ممارسات الحوكمة والأنشطة المالية المزورة، إلى القضاء على ثقة عامة الناس والمستثمرين في القوائم المالية وخدمات المراجعة مما أدى إلى ازدياد فجوة التوقعات، والتي يعرفها (علي وآخرون، 2005) بأنها الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مراقب الحسابات وبين ما يعتقد مراقبو الحسابات أن بإمكانهم تقديمه. فعلى سبيل المثال، يعتقد كثير من مستخدمي القوائم المالية أن إبداء مراقب الحسابات لرأي نظيف يعني أنه قام باكتشاف جميع الأخطاء الهامة وحالات الغش والتلاعب التي حدثت أثناء الفترة محل المراجعة.

لقد أصدرت العديد من المنظمات المهنية الكثير من معايير المراجعة التي توضح مسئولية المراجعة في التعامل مع الغش مثل (SAS 82, 99; ISA 240) وقام الكونجرس الأمريكي بإصدار قانون Sarbanes Oxley عام 2002 بالإضافة إلى القواعد والقوانين التي أصدرتها هيئة تداول الأوراق المالية SEC للالتزام بهذا القانون من حيث الالتزام بمتطلبات القيد في البورصة وقواعد الهيئة.

ويوضح (Rasee, 2007) أنه بالرغم من أن جميع هذه المحاولات كانت تهدف إلى تضييق فجوة التوقعات إلا أنها لم تستطع أن تعمل بشكل فعال على تحقيق هذا الهدف، بل أدت هذه المعايير إلى اتساع الفجوة، مما نتج عنه ظهور فجوة ثقة، وذلك بسبب شعور مستخدمي القوائم المالية المتزايد بمسئولية مراقب الحسابات تجاه منع واكتشاف أعمال الغش والفساد بالإضافة إلى ازدياد حالات الغش وفشل المراجعة في الآونة الأخيرة.

ووفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، فإن مراقب الحسابات مسئول فقط عن بذل العناية المهنية الواجبة عند القيام بالفحص الذي يؤهله لإبداء رأيه في مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية. وبالتالي، إذا تعمدت الإدارة الالتفاف حول هيكل الرقابة الداخلية وارتكاب أنواع أخرى من الغش بالتواطؤ مع الموظفين، مثل التزوير في الدفاتر والمستندات، وتمكنت من إخفائه بمهارة، فإن ممارسة العناية المهنية الواجبة قد لا تؤدي إلى اكتشاف التحريفات الناتجة عن هذا التواطؤ.

ويوضح (Dye, 2006) في هذا الصدد أنه بالرغم من أن المراجعة الخارجية تقوم بالكشف عن الغش والفساد – في بعض الأحيان – إلا أنها غالباً لا تفعل ذلك لأنها ببساطة غير مهيئة بطبيعتها لتحقيق هذا الغرض، لأن طبيعة مهنة المراجعة تقتضي التركيز على الأدلة الوثائقية أو المادية التي لا تتوافر في أغلب حالات وقضايا الفساد. فقد يصطدم مراقب الحسابات أثناء قيامه باختبار السجلات المالية لإبداء رأيه في مدى صدق وعدالة القوائم المالية ببعض حالات الغش والفساد إلا أن هذا لا يقع ضمن نطاق عمله الأساسي، فإذا وجد مراقب الحسابات حالات من الغش والفساد سوف يقوم بالتقرير عنها وعن الظروف التي أدت إليها على الرغم من أنها قد تكون غير ضرورية للتأثير على رأيه في القوائم المالية والذي قد يكون نظيفاً.

ويوضح (Razee, 2007) أن استخدام أساليب وإجراءات المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني) يعتبر من أفضل الطرق والأساليب التي يمكن أن تساهم بشكل فعال في عبور هذه الفجوة والقضاء عليها. ويوضح (Wels, 2006) أنه ليس من المبالغة أن نقول أن الفحص القانوني هو واحد من أهم الأدوات، إن لم يكن أكثرها أهمية لمكافحة الفساد وجرائم الغش في الشركات، حيث يمكن أن تستخدم إجراءات هذا الفحص لمكافحة كل من؛ الرشاوى، مخالفة اللوائح أو القوانين، الغش، غسيل الأموال وإساءة استخدام السلطات العامة.

فقد أدى الاستخدام المتزايد للأساليب التكنولوجية الحديثة، مثل برامج الحاسب الآلي المتقدمة والبنوك الإلكترونية، وغيرها من النظم المنتشرة في عصر المعلومات، إلى زيادة مقدرة الجناة على إخفاء الجرائم التي قاموا بها وسهولة التهرب منها، مما أدى بدوره إلى ارتفاع معدلات الغش والجرائم وتعقيدها وعدم قدرة إجراءات المراجعة التقليدية على منع واكتشاف هذه الجرائم، والذي نتج عنه وجود حاجة ملحة إلى إضافة خدمات الفحص القانوني لقائمة خدمات المحاسبة والمراجعة لأن ذلك سيساعد على استعادة الثقة التي فقدتها المهنة في السنوات الأخيرة.

ويوضح مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB, 2007) أنه بالرغم من أن العديد من إجراءات المراجعة تعتبر فحصية أو استقصائية بطبيعتها، مثل الإجراءات التي تتعلق بالقيام بالاختبارات الأساسية أو تطبيق طرق جمع الأدلة التي تفترض عدم الأمانة، مثل تخطي الرقابة الداخلية، تزوير المستندات أو التواطؤ (على سبيل المثال يتطلب معيار المراجعة الدولي 240 أن يقوم المراجع باختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى للحصول على أدلة عن احتمالات وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش، فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف وجود أي تحيزات من الممكن أن تؤدي إلى تحريفات جوهرية أو تقييم مدى معقولية القيام بمعاملات معينة غير عادية) إلا أن تعيين هؤلاء الأشخاص ذو المهارات المتخصصة في الفحص

القانوني كاستجابة لارتفاع مخاطر وقوع التحريفات الجوهرية بسبب الغش سوف يؤدي إلى زيادة جودة أعمال المراجعة والثقة فيها.

إن البيئة التي يعمل في ظلها كل من مراقب الحسابات والفاحص القانوني تتسم بالعديد من الصفات التي لابد من الاهتمام بها وأخذها في الاعتبار، لما لها من تأثير على مسئوليات كل منهما. ويعتبر التعقيد والتغيير من أهم السمات المميزة لهذه البيئة، وذلك بسبب التقدم السريع والتغير والتنوع المستمر، مما يؤدي إلى خلق نوع من عدم التأكد لمخرجات ونتائج الأعمال.

إن البحث عن التأكد في بيئة الأعمال يدفع بالشركات والأشخاص العاملين بها في جميع أنحاء العالم إلى تحمل المسئولية والرقابة على المخاطر والحد منها، وقد تؤدي هذه الرغبة الملحة في الرقابة على المخاطر إلى القيام ببعض الأنشطة غير الملائمة عند القيام بالأعمال، على سبيل المثال، القيام ببعض الممارسات التي تؤدي إلى منافسة غير عادلة، إعلانات وهمية، ثبات الأسعار، نقص العقود، والإخلال باللوائح والتنظيمات.

وفي بعض الحالات الأخرى التي تنطوي على رغبة في الرقابة، ولكن لا يمكن تحقيقها، أو عندما تكون الجهود اللازمة لفرض الرقابة غير ناجحة أو لم تنجح بعد، يمكن للشركات أن تقوم بإصدار تقارير وهمية عن نجاحها. وعلى الرغم من أن التعقيد والتغيير لا يمثلان في حد ذاتهما أمراً سلبياً، إلا أن حالات فشل الأعمال قد أوضحت مراراً وتكراراً أن توافر هذين العاملين من شأنه أن يزيد من حالات عدم التأكد التي يمكن أن تشجع العاملين والمديرين على القيام بتصرفات غير ملائمة. ولذلك، يجب على كل من مراقبي الحسابات والفاحصين القانونيين أن يكونوا على دراية بهذه التغيرات حتى يستطيعوا القيام بأدوارهم بشكل فعال.

إن بيئة الأعمال في وقتنا الحاضر تتسم بالكثير من التعقيدات، فالمنافسة العالمية، والاتصالات اللحظية على مستوى العالم، التقدم العلمي والتكنولوجي،

والمخاطر التي لم تكن معلومة منذ عشر سنوات مضت وعوامل أخرى كثيرة أصبحت السمات المميزة لبيئة الأعمال في وقتنا الحاضر.

ويوضح (Skalak et al, 2006) أمثلة لعدد من العوامل التي أدت إلى زيادة المخاطر المتعلقة ببيئة الأعمال منها:

أ ــ **انتشار العولمة بشكل متزايد** ساهم بشكل كبير في تعقد بيئة الأعمال: لذلك فإن الرقابة على العديد من المنظمات على مستوى العالم وضمان أن جميع هذه المنظمات تفهم أهداف الشركة والتزامها بها مع العمل بشكل أخلاقي يتطلب الفهم المتعمق للظروف الاقتصادية والسياسية المحلية بالإضافة إلى الجمارك، اللوائح والقوانين في كل موقع رئيسي للشركة.

ب ــ **تكنولوجيا المعلومات**، على الرغم من الإضافات العظيمة التي أسهمت بها في إنتاجية الأعمال، إلا أنها تجلب العديد من التحديات: فمع تبادل الشركات للمعلومات داخلياً ومع الموردين والعملاء بشكل وقتي من خلال شبكة الإنترنت، ومعاناة الشركة للحاق بالتطورات التكنولوجية الحديثة، إلا أن الشركة تواجه تحدي يتمثل في الحفاظ على ملائمة، إمكانية الاعتماد، أمان وخصوصية المعلومات الخاصة بها. وقد أدى ذلك إلى زيادة اعتماد الشركات على مصادر خارجية لتحقيق هذه الأهداف وذلك مع إدراكها إلى التكاليف المرتفعة والتعقيدات المتزايدة اللازمة لتحقيق مثل هذه المتطلبات.

ومن الأمور الضرورية التي تهم الشركات ومراقبي الحسابات هو تعقد القواعد والقوانين المنظمة للتقارير المالية، وحتى تستطيع هذه الشركات وهؤلاء المراجعين البقاء في هذا العالم المعقد، فلا بد لهم أن يكونوا قادرين على التعلم المستمر، التفسير والتطبيق للقواعد والقوانين المتغيرة بشكل مستمر. وإذا لم تكن هذه التعقيدات غير كافية، فإن معدل التغير يستمر في النمو مما يؤدي إلى زيادة التحديات التي تواجه الشركات للاستمرار واللحاق بغيرها. ففي السنوات القليلة الماضية، فقد ملايين المستثمرين مليارات الدولارات بنفس معدل السرعة التي

تكونت بها هذه الثروات، ومن أهم سمات هذا التعقيد والتغيير في منشآت الأعمال ما يلي:

أ ـ عدم نمطية الظروف الخاصة بكل شركة:

يدرك كلاً من مراقب الحسابات والفاحص القانوني أن كل شركة لديها ظروفها الخاصة التي تتميز بها عن باقي الشركات والتي لابد لهما من فهم هذه الخصائص والاستجابة إليها إذا أرادوا أن يكونوا فعالين. ومن أهم العوامل التي تؤدي إلى اختلاف كل شركة عن غيرها: طريقة حوكمة الشركة، هيكل الملكية والهيكل التنظيمي للشركة، الصناعة، السلع والخدمات، الحجم والتوزيع الجغرافي، أهداف العمل والمخاطر، العمليات والنظم الرئيسية، العلاقات مع العملاء، الموردين وشركاء الأعمال الآخرين، طريقة الإدارة وموقفها، خبرة وكفاءة الإدارة، هيكل الرقابة الداخلية، والسياسات المحاسبية.

ب ـ ثقافة الشركة:

تنطوي ثقافة الشركة على مجموعة القيم، المعتقدات والأهداف المشتركة، وطريقة التشغيل المتبعة في جميع المستويات والأقسام الخاصة بالمنظمة والتي يتم من خلالها تشجيع السلوك المتمسك بهذه الثقافة ومكافأته، وفي نفس الوقت ردع، اكتشاف ومنح السلوك الذي يتنافى مع ثقافة الوحدة ومعاقبته عند الحاجة.

ولأن المظاهر قد تخدع، فيجب على كل من مراقب الحسابات والفاحص القانوني أن يقوموا بتفهم ثقافة الشركة جيداً حتى لا ينخدعوا بالمظاهر. ومن العناصر التي لابد من دراستها جيداً لتفهم ثقافة الشركة : الميثاق الأخلاقي والسلوكي، سياسات التعارض في المصالح ومدى التزام الشركة والإدارة العليا ومجلس الإدارة بكل منها والعمل على تنفيذها.

ويوضح (Skalak et al, 2006) أن هناك العديد من العوامل التي يمكن أن تعمل كمؤشرات للتعريف بثقافة الشركة وبالتالي تكشف عن احتمال تعرضها لمخاطر الغش والتلاعب منها على سبيل المثال:

المتغير	زيادة احتمال وجود غش وتلاعب	انخفاض احتمال وجود غش وتلاعب
1 – توزيع السلطات	سلطة مركزية تتركز في الإدارة	غير مركزية مفوضة على جميع المستويات الإدارية
2 – التخطيط	مركزي، قصير الأجل	لا مركزي، طويل الأجل
3 – قياس الأداء	قياس كمي في الأجل القصير	قياس كمي ووصفي في الأجل الطويل
4 – محور اهتمام الأعمال	الأرباح	العملاء
5 – التقريــر	تقارير روتينية	تقارير عن الاستثناءات
6 – السياسات والقواعد	جامدة وغير مرنة	معقولة، يتم فرضها بعدالة
7 – الاهتمام الأساسي للإدارة	الأصول الرأسمالية	الموارد البشرية ثم الأصول الرأسمالية والتكنولوجية
8 – التغذية العكسية	سلبية	إيجابية
9 – العلاقات الداخلية	تنافسية وعدوانية	تعتمد على الصداقة والدعم
10 – القيم والمعتقدات	اقتصادية، سياسية وتركز على الذات	اجتماعية، وروحية وتركز على المجموعة
11 – الاتصال الداخلي	رسمي، مكتوب، غير واضح	غير رسمي، شفهي، واضح مفتوح
12 – العلاقات بالزملاء	العدائية، والندية	تعاونية، وتعتمد على الثقة المتبادلة

ج – التقديرات Estimates:

تعتبر الحاجة المتزايدة للتقديرات من العوامل التي أدت إلى زيادة درجة التعقيد والخلط داخل القوائم المالية، حيث تظهر التقديرات في القوائم المالية نتيجة للطبيعة المستمرة للأعمال. وبما أن المعاملات التي تقوم بها الشركات تكون في مراحل مختلفة من الاكتمال، فإن هناك العديد من العناصر التي تنطوي عليها القوائم المالية يصعب تحديد مخرجاتها بشكل دقيق.

ومع ازدياد تعقد الأعمال واستمرارها، يصعب الحصول على صورة دقيقة وواضحة للموقف المالي ونتائج العمليات للشركة في نقطة زمنية معينة. وبشكل عام، عادة ما يتم عمل التقديرات للقيم النهائية للنقدية المتوقع دفعها أو تحصيلها بمجرد تحويل الالتزام أو الأصل إلى نقدية بشكل نهائي. ويمكن لهذه التقديرات أن تتضمن، على سبيل المثال، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من العملاء، تقديرات الالتزامات الخاصة بالتعويضات أو القضايا المرفوعة ضد الشركة، قيمة الأرباح والخسائر للعقود طويلة الأجل.

وتعتمد معظم التقديرات على ثلاثة أنواع من المعلومات وهي:

- الأداء السابق للعناصر المماثلة.
- الأحداث الحالية.
- ما تتوقعه الإدارة من مخرجات محتملة.

ومن الأمور التي تؤدي إلى زيادة التعقيد هو اختلاف الزمن المخصص لكل نوع من العمليات وفقاً للظروف المحيطة. ولكن بصرف النظر عن كيفية تحديدها، فإن التقديرات الموجودة في القوائم المالية تعتبر تنبؤات لما سوف يحدث وليس تقييم موضوعي لما حدث بالفعل.

وتخلق هذه التقديرات تحديات صعبة للمراجعين، لذلك يتطرق التقرير التالي لمجلس الإشراف العام Public Oversight Board إلى أهمية التقديرات وتأثيرها على مراقب الحسابات في الفقرة التالية:

"تنطوي القيم على تقديرات حكمية، فعلى عكس معظم العمليات التي تتم مع الطرف الثالث، فإن القيم التي تنطوي عليها التقديرات ليست ثابتة، فقد تعتمد على مدى من النتائج المحتملة، وقد لا يتفق العديد من الأشخاص الراشدين على القيم التي تم التوصل إليها. وقد تعتمد النتائج على نوايا الإدارة وقراراتها وليس الأحداث الخارجية أو العمليات (على سبيل المثال، إن الإدارة لديها القدرة على تحديد ما إذا كانت سوف تستطيع تسديد الالتزامات المعلقة). لذلك فإن التحديد الدقيق لمتى يمكن لنوايا الإدارة أن تؤدي إلى نشأة الالتزام هو أمر يسبب الكثير من الإزعاج للمحاسبين ومراقبي الحسابات لعشرات السنوات. فقيام الإدارة بالإدعاء بثقتها في قدرة العمل على تحقيق نتائج معينة مقدرة هو جانب الأمر. أما الخداع من خلال سوء تفسير الأحداث بهدف إعداد تقديرات مرغوب فيها هو جانب آخر من الأمر قد يمثل تحدي أمام الفاحص القانوني أثناء الفحص".

وعادة ما ينزعج الفاحص القانوني من التعقيدات الكثيرة التي ليس لها حدود والتبريرات المختلفة التي يمكن أن تقدم لتفسير الفرق بين التقدير والنتيجة الفعلية. وبما أن التقديرات عادة ما تكون السبب في اختلاف عرض القوائم المالية جوهرياً، فإن القدرة على التفرقة بين التقديرات التي يتم التلاعب فيها لتحقيق أغراض شخصية والتقديرات التي تعتبر مجرد تقديرات خاطئة يمثل إحدى العناصر الحرجة للعديد من الفحوصات والتحريات.

د – الاختيارات Choices:

بالإضافة إلى استخدام الحكم الشخصي في إعداد التقديرات، تقوم الإدارة أيضاً باستخدام الحكم الشخصي في العديد من المناطق في القوائم المالية والقيام باختبارات تؤثر على النتائج المالية التي يتم التقرير عنها. فالإدارة تقوم باتخاذ

الأحكام وإعداد السياسات التي تؤثر على نتائج الأعمال على مر الزمن – سواء في الأجل القصير أو في الأجل الطويل – والتحدي الذي يواجه المحاسبين هو انعكاس أثر هذه القرارات بشكل موضوعي ومناسب في القوائم المالية بصرف النظر عن أي دوافع شخصية. ولكن عندما يكون الدافع من عملية معينة هو مجرد الحصول على التأثير المحاسبي عن الاعتراف بها، يصبح جدوى القيام بهذه العملية موضع تساؤل. فعلى الرغم من أن بعض القرارات التي تعرف بإدارة الأرباح يجب أن تسجل لأنها حدثت فعلاً، فإن القرارات الأخرى عادة ما يكون لديها بعض السمات أو الشروط التي تتطلب الحذر عند تقييم مدى مشروعية اتخاذ هذه القرارات.

ومما يزيد من تعقد الأمور هو عدم وجود خط فاصل يفرق المقبول وغير المقبول حتى أن كل من الإدارة ومراقب الحسابات يمكن أن يقضوا قدراً كبيراً من الوقت مركزين على المناطق غير الواضحة التي يمكن فيها لقرارات الإدارة أن تؤثر جوهرياً على الأرباح المنشودة.

وتنطوي بعض أنشطة إدارة الأرباح على اختيار المشروع لتوقيت الدخول في المعاملات التي تتطلب الاعتراف المحاسبي على عكس قرارات التخطيط للضرائب التي تحدث في نهاية السنة بهدف زيادة الخصومات وتأجيل الدخل الخاضع للضريبة. كما تنطوي بعض الأنشطة الأخرى لإدارة الأرباح على اختيار المشروع لكيفية المحاسبة عن عمليات أو أحداث أو ظروف أخرى خاصة تلك التي تتضمن أحكام وتقديرات تتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، على سبيل المثال إن تطبيق قرار تحسين أنشطة الائتمان والتحصيل يمكن أن يقلل من تقدير الديون المعدومة.

ولسوء الحظ أوضح مجلس الرقابة العامة أن إدارة الأرباح يمكن أن تنطوي أيضاً على التعمد في الاعتراف أو قياس العمليات والأحداث الأخرى والظروف في فترة محاسبية خاطئة أو تسجيل حسابات وهمية وكلاهما يمثل غش وتلاعب.

يتضح لنا مما سبق أن بيئة الأعمال تمثل تحدياً للمراجعين والفاحصين القانونيين وساهمت بشكل كبير في تحديد مسئوليات كل منهما وعلى كيفية تنظيم المهنة لهذه المسئوليات وعلى كيفية التعاون بينهما.

فإذا سلامنا بالعلاقة الحتمية بين متغيرات هذه البيئة ومخرجات نظام التوكيد المهني، فإننا ندرك على الفور أهمة دور مراقب الحسابات كمراجع استقصائي قضائي (فاحص قانوني) في ظل تبني الشركات، خاصة المقيدة منها بالبورصة، لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة، وهذا ما سنعرض له في الفرعيات التالية:

2 – تنظيم العمل بين الفاحص القانوني ومراقب الحسابات:

.حتى يتمكن توضيح كيفية تنظيم العمل بين الفاحص القانوني ومراقب الحسابات يجب أن نعرض أولاً لمسئوليات كل منهما والعوامل التي قد تؤدي إلى استعانة كل منهما بالآخر، وذلك على النحو التالي:

2 – 1 – مسئوليات مراقب الحسابات:

مراقب الحسابات ليس موظفاً في الوحدة التي تخضع قوائمها المالية للمراجعة ولكنه شخص مستقل عن إدارة الوحدة ويقدم خدماته بصفة مستقلة على أسس تعاقدية. ورغم أن هذه الخدمات تشتمل على العديد من الأنواع، إلا أن معظم الخدمات التي يؤديها مراقب الحسابات المستقل تتركز في عمليات مراجعة القوائم المالية لتكوين رأي مهني محايد للتصديق على مدى عدالة القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية في جميع جوانبها الهامة وتمشيها مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ولكي تحقق هذا الغرض، يقوم مراقب الحسابات بتقييم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة لتحديد مدى الثقة فيه وإمكانية الاعتماد عليه في منع واكتشاف التحريفات الجوهرية، مدى ملائمة أساليب الرقابة الداخلية للمخاطر المتعلقة بالغش أو الفساد، مدى كفاءة ونزاهة الإدارة والقائمين على حوكمة الشركة في الإشراف على تقييم المخاطر المتعلقة بالغش وعلى تطبيق الأساليب الرقابية الملائمة.

ويوضح (Skalak et al, 2006) أن مراقب الحسابات مسئول عن تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة بالنطاق والعمق الكافيين لاكتشاف العيوب الجوهرية في القوائم المالية بصرف النظر عن مصدر هذه العيوب. لذلك تتحدد مسئوليات مراقب الحسابات في :

(أ) بذل العناية المهنية الملائمة التي تسمح له باكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية سواء بسبب الخطأ أو الغش.

(ب) دفع الإدارة لتصحيح التحريفات الجوهرية أو أي سوء عرض قبل نشر القوائم المالية أو دفع المستثمرين لعدم الاعتماد على هذه القوائم من خلال التحفظ في رأيه المهني الذي يقوم بإبدائه في التقرير الصادر بجانب القوائم المالية.

ويوفر الإصدار رقم (1) من معايير المراجعة الدولية Statement on Auditing Standars ما يحتاجه مراقبي الحسابات ويمكنهم من الوفاء بمسئولياتهم، خاصة تلك المسئوليات التي تتعلق بالغش وذلك عند مراجعة القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ويؤكد (Stalak et al, 2006) أنه من غير الواقعي أن نفترض أن مراقب الحسابات مسئول عن اكتشاف جميع نواحي الغش في القوائم المالية. وحتى يمكن تفهم المزيد من هذا الأمر وسببه فلا بد من اختبار ثلاثة مفاهيم أساسية وهي ؛ الفرق بين الخطأ والغش، التأكيد المعقول، والأهمية النسبية وهي العوامل الأساسية التي تحكم عمل مراقب الحسابات ، ولذلك سوف نتعرض لكل منها بالتفصيل كما يلي:

1/1/2 – الفرق بين الخطأ والغش Error & Fraud:

توضح معايير المراجعة الأمريكية أن الفرق الأساسي بين الخطأ والغش يتمثل في النية، فالخطأ هو التحريف أو الحذف غير المتعمد لقيم أو إفصاحات في القوائم المالية، منها على سبيل المثال:

- الخطأ في تجميع أو تشغيل البيانات التي يتم إعداد القوائم المالية بناء عليها.
- إعداد تقديرات غير معقولة بسبب سوء تفسير أو عدم تفهم الحقائق.
- أخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتقييم، التصنيف، العرض أو الإفصاح.

على الجانب الآخر، يعرف الإصدار رقم (99) لمعايير المراجعة الأمريكية الغش "بأنه تصرف متعمد يؤدي إلى حدوث تحريفات جوهرية". ولكن لا تعتبر نوايا الأشخاص ودوافعهم عند إعداد القيود المحاسبية هو محور التركيز الأساسي لإجراءات المراجعة، فمراقبي الحسابات يقومون بتوجيه جهودهم نحو تحديد معيار موضوعي لقياس أرصدة الحسابات ونتائج العمليات من خلال طرح الأسئلة التالية:

- هل الأصول موجودة ؟
- ما هو الأساس الذي تم الاستناد إليه عند حساب التقديرات؟
- هل يعتبر معقول؟
- ما هو مقدار المبالغ التي تم دفعها؟
- ما هو مقدار المبالغ التي تم تحصيلها؟
- هل تم شحن البضائع للعملاء؟

ومن خلال طرح هذه الأسئلة والحصول على أدلة كافية تساند التقديرات، متى كان ذلك ملائماً، يصبح مراقب الحسابات في موقع أفضل للتأكد من صحة القيم المسجلة في الدفاتر. وإذا كانت العمليات قد تم تسجيلها في الدفاتر وبالتالي انعكست في القوائم المالية بشكل صحيح وفقاً لجميع هذه المعايير، تصبح نية الإدارة عند بدء وانتهاء العمليات أمر غير ملائم لاهتمام مراقب الحسابات.

ومن المنطقي لمراقب الحسابات أن يفترض أنه قد تم القيام بهذه العمليات لأسباب هامة ومناسبة لأعمال المنشأة والتي عادة ما تكَون لتحقيق أرباح في الفترة الحالية أو الإعداد لذلك في المستقبل. وبالتالي، لا تعتبر نوايا الإدارة أمر ملائم لاهتمام مراقب الحسابات في جميع الأوقات حيث أن تقييم النوايا هو أمر خاضع للحكم الشخصي وبالتالي التحقق منها هو أمر صعب. ويُعقب معيار المراجعة الأمريكي رقم (99) على التساؤلات الخاصة بالنية حيث يوضح:

"من الصعب تحديد النوايا، خاصة في الأمور المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وتطبيق المبادئ المحاسبية. على سبيل المثال، يمكن للتقديرات المحاسبية غير المعقولة أن تكون غير متعمدة أو قد تكون نتيجة مبيتة في تحريف القوائم المالية. وبالرغم من أن المراجعة غير مصممة للكشف عن النوايا، إلا أن مراقب الحسابات يقع على عاتقه مسئولية التخطيط والقيام بأعمال المراجعة للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، بصرف النظر عما إذا كانت هذه التحريفات متعمدة أو غير متعمدة".

2/1/2 – التأكيد المعقول Reasonable Assurance:

لماذا لا يستطيع مراقب الحسابات أن يوفر أكثر من تأكيد معقول؟ ولماذا لايستطيع أن يوفر تأكيداً مطلقاً؟ تجيب المعايير المهنية للمراجعة على هذه التساؤلات وتوضح أن مراقب الحسابات لا يستطيع ضمان خلو القوائم المالية نهائياً من التحريفات الجوهرية، ولا يستطيع توفير تأكيد مطلق بهذا الشأن لسببين رئيسيين هما: طبيعة أدلة المراجعة وخصائص الغش.

ويرجع **السبب الأول** إلى قيام مراقبي الحسابات باختبار البيانات على أساس اختياري، فهم لا يقومون باختبار جميع الشركات التابعة، الأقسام، العمليات والحسابات وذلك نتيجة إلى قيود الوقت والتكلفة المفروضة على عملية المراجعة. وبالضرورة يقوم مراقبو الحسابات بعمل تقديرات بشأن المناطق التي يتم مراجعتها، وطبيعة ومدى، وتوقيت إجراءات المراجعة التي سوف يتم القيام بها.

بالإضافة إلى ذلك، يقوم مراقبي الحسابات باستخدام الحكم الشخصي في تفسير نتائج أعمالهم وعند تقييم أدلة المراجعة خاصة في تلك المناطق التي تنطوي على أحكام الإدارة مثل التقديرات المحاسبية الجوهرية.

ونتيجة إلى هذه العوامل، عادة ما يضطر مراقب الحسابات للاعتماد على أدلة مقنعة وليست قاطعة وتعتبر هذه التفرقة ضرورية عندما يتعلق الأمر بالأمور الحكمية في المراجعة وفي المواقف المعنية التي يتم فيها إخفاء الغش والتلاعب.

أما **السبب الثاني** لعدم قدرة مراقب الحسابات على توفير تأكيد مطلق فهو يتعلق بخصائص الغش، خاصة الغش الذي يعتمد على التواطؤ بين الإدارة أو على الوثائق المحرفة متضمنة في ذلك التزوير الذي يساهم في منع مراقب الحسابات من اكتشاف التحريفات المتعلقة بها. فالغش غير ظاهر بطبيعته فهو مدفون في حسابات القوائم المالية ومختبأ في العمليات التي تتم في الحسابات الفرعية والتسويات الخاصة بتلك الحسابات.

وبسبب خصائص الغش، لا تستطيع المراجعة، التي يتم تخطيطها وتنفيذها بشكل ملائم، أن تكتشف التحريفات الجوهرية. وتتضمن خصائص الغش فيما يلي:

(أ) إخفاء الحقائق من خلال التواطؤ بين الإدارة، العاملين، أو الأطراف الثلاثة.

(ب) إخفاء، سوء عرض أو تزوير الوثائق والمستندات.

(ج) قدرة الإدارة على تخطي أو توجيه الآخرين لتخطي هيكل الرقابة والالتفاف حوله.

وبالتالي قد تصبح إجراءات المراجعة غير فعالة في اكتشاف تحريف متعمد تم إخفاؤه من خلال تواطؤ العاملين في الوحدة مع الأطراف الثلاثة أو بين الإدارة أو العاملين في الوحدة.

وقد يتسبب التواطؤ في جعل مراقب الحسابات الذي قام بأعمال المراجعة بشكل ملائم أن يستنتج أن الأدلة التي حصل عليها مقنعة في حين أنها في حقيقتها خاطئة. بالإضافة إلى ذلك، نادراً ما تتضمن المراجعة التي تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها التحقق من صحة الوثائق، كما أن مراقبي الحسابات غير مدربين ولا يتوقع منهم أن يكونوا خبراء في هذا التحقق. أيضاً، قد لا يكتشف مراقب الحسابات وجود تعديل في الوثائق من خلال اتفاق جانبي لم تقم الإدارة أو الأطراف الثلاثة بالإفصاح عنه. أخيراً، إن الإدارة لديها القدرة على التلاعب في السجلات بشكل مباشر أو غير مباشر وعرض معلومات مالية مزورة من خلال الالتفاف حول الرقابات بطرق يصعب توقعها.

ويتفق الكثير من الكتاب في المراجعة، على عدم قدرة مراقبي الحسابات على توفير تأكيد مطلق على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية. هذا على الرغم من بذل مراقبي الحسابات لأقصى جهودهم. وعلى الرغم من الرغبة والتوقعات غير الحقيقية من جانب مستخدمي القوائم المالية والجهات التنظيمية في قيام المراجع بتوفير تأكيد مطلق. ونتيجة للأسباب السابق ذكرها، فهناك فجوة بين ما يقوم به مراقبي الحسابات بالفعل وبين ما يتوقعه عامة الناس أن على مراقب الحسابات القيام به.

3/1/2 – الأهمية النسبية Materiality:

ينطوي تقرير مراقب الحسابات على التعبير الآتي أو ما يناظره "في رأينا، تمثل القوائم المالية بعدالة، **في جميع جوانبها الهامة** ..." بمعنى آخر، يعتبر مراقب الحسابات مسئولاً عن توفير تأكيد معقول بشأن عدالة تمثيل القوائم المالية، ولكن فيما يتعلق بالأمور الجوهرية فقط.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مفهوم الأهمية النسبية بأنه "قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من

الممكن – في ضوء الظروف المحيطة – أن يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو – أو التحريف".

وفي الماضي، كان يقوم العديد من مراقبي الحسابات بالاعتماد على 5% من صافي الربح (أو الخسارة) من العمليات المستمرة كمعيار للأهمية النسبية، على الرغم من وجود بعض العناصر الأخرى في القوائم المالية، التي يمكن أن تعتبر مقياساً أفضل لما يعتبر هام بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية. ومن أمثلة هذه المقاييس الأرباح التشغيلية، مجمل الربح، صافي رأس المال العامل، إجمالي الأصول، إجمالي الإيرادات، إجمالي حقوق الملكية، والتدفقات النقدية من العمليات.

بالإضافة إلى ذلك، يحذر معيار المراجعة الدولي (240) مراقبي الحسابات من التركيز على قيمة التحريفات فقط دون النظر إلى طبيعة الخطأ ومرتكبيه. ولذلك، لابد لمراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره الأمور الوصفية والكمية للأهمية النسبية.

ومن حيث الاعتبارات الكمية، لا يوجد قواعد سريعة ومحددة، لكن لابد لمراقب الحسابات أن ينظر لتأثير التحريفات – سواء بشكل منفصل أو في مجموعها – على القوائم المالية، وما إذا كانت هذه التحريفات سوف تؤدي إلى تحريف القوائم المالية ككل بشكل جوهري.

وأما من حيث الاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية، فإن التحريفات ذات القيم الصغيرة نسبياً التي لفتت انتباه مراقبي الحسابات قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية. على سبيل المثال، يمكن لمبلغ غير قانوني ذو قيمة غير جوهرية أن يصبح غير جوهري إذا كان هناك احتمال معقول أن ذلك قد يؤدي إلى احتمال وجود التزامات جوهرية على الشركة أو خسائر جوهرية للإيرادات.

ونتيجة للأسباب السابقة، والحدود المتلازمة لمهنة المراجعة، تظهر حاجة ملحة للاستعانة بخدمات الفحص القانوني، خاصة في تلك الحالات التي يتزايد

فيها احتمالات الغش والتلاعب، لذلك نوضح في الجزئية التالية مسئوليات الفاحص القانوني.

2 – 2 – مسئوليات الفاحص القانوني

Forensic Auditor's Responsibilities

يعتبر الفحص القانوني واحداً من أهم الأدوات، إن لم يكن أكثرها أهمية، لمكافحة الغش في الشركات، حيث يستطيع الفاحص القانوني بما لديه من مهارات تحليلية، مهارات في الاتصال، خبرة بخطط وأعمال الغش وبالنواحي الفنية والمحاسبية والشئون القانونية، أن يقدم العديد من الإسهامات الجوهرية عند الفحص والتحري عن الجرائم المالية داخل المنظمة. ولكن ذلك على افتراض أنه يستطيع العمل بشكل فعال مع كلاً من المراجع الداخلي والخارجي للشركة بالإضافة إلى الأطراف الأخرى من أصحاب المصالح، أو أي من الأطراف المتعلقة بالشكوك والإدعاءات الخاصة بالغش.

ويؤكد (Skalak et al, 2006) أن الفاحص القانوني لديه اهتمامات أخرى مختلفة عن اهتمامات مراقب الحسابات التي تستدعي بدورها استخدام مجموعة من الأدوات وطرق مختلفة للتفكير، فالفاحص القانوني لا يهدف إلى إبداء رأي عام في القوائم المالية ككل، ولكنه يركز على عناصر ومفردات معينة، ويسعى للحصول على معلومات تفصيلية عن الحقائق التي يتم اشتقاقها من الوثائق والمستندات وشهادات الأفراد مما يمكنه من تحديد كيفية، مكان، توقيت وسبب وقوع التحريفات أو المخالفات غير الملائمة.

ولا يتم الاستناد إلى مفاهيم المعاينة والأهمية النسبية عند تحديد نطاق إجراء الفحص القانوني، ولكن يتم جمع واختبار جميع الأدلة الملائمة التي يتم بناء عليها تقدير حجم وشكل الخسائر التي حدثت للمنظمة، ثم اقتراح وتنفيذ الخطوات والإجراءات التصحيحية الملائمة والتي عادة ما تتضمن تغيير العمليات

والسياسات المحاسبية أو سلوك الأفراد بالإضافة إلى اتخاذ بعض الإجراءات الوقائية اللازمة لمنع تكرار حدوث مثل هذه المشاكل في المستقبل.

ويمكن لنتائج واقتراحات الفحص القانوني أن تعمل كأساس للإدلاء بالشهادة في إجراءات دعم التقاضي أو كأساس لاتخاذ التصرفات الجنائية الملائمة ضد مخالفي القوانين. كما يمكن استخدام هذه النتائج لإدلاء الفاحص بشهادته أمام الهيئات الحكومية مثل هيئة سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. لذلك لابد لنطاق الفحص والتحري والأدلة التي تم تجميعها وتوثيقها أن تكون قادرة على التصدي للتحديات والاعتراضات من قبل الأطراف التي يمكن أن تتأثر بشكل سلبي من النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق الفحص، ومن الجهات التي يمكن أن تشكك في النتائج.

2 – 3 – أسباب حاجة مراقب الحسابات إلى الفاحص القانوني:

أوضحنا من قبل، أنه بالرغم من أن المراجعة الخارجية تقوم بالكشف عن الغش والفساد في بعض الأحيان، إلا أنها لا تفعل ذلك لأنها غير مهيأة بطبيعتها لتحقيق هذا الغرض، مما يقتضي الاستعانة بخدمات الفحص القانوني عند تأكد المراجع أو اشتباهه في وجود أعمال وتصرفات للغش داخل المنظمة. ويؤكد (Henderson et al, 2006) على ذلك موضحاً المبررات الآتية:

1/3/2 – المراجع لا يتحقق من صحة المستندات

Auditors are not Authenticators

إن المراجع غير مسئول وغير مدرب على اكتشاف التزوير في المستندات، ولا تقوم معايير المراجعة المهنية بتحميله تلك المسئولية. فأثناء عملية المراجعـة، قد يتم فحص عشرات الآلاف من الوثائق والمستندات من قبل مراجعين مبتدئين غير مدربين على اكتشاف التزوير، ذلك لأنهم يهتموا فقط بالتأكيد على وجود الوثائق والمستندات التي تساند الحسابات والمفردات في القوائم المالية بصرف النظر عن سلامتها وصحتها.

2/3/2 – تعرض المراجع للغش بشكل محدود:

إن التعرض المستمر والمتكرر لحالات الغش هو أفضل وسيلة تجعل الشخص قادراً على التعامل مع الغش واكتشاف حدوثه، ذلك لأن الغش عادة ما يتضمن وجود بعض التواطؤ لإخفائه. لذلك عادة ما نجد أن الخبراء في اكتشاف الغش لديهم حاسة سادسة لحالات الغش يتم اكتسابها من خلال الخبرة والتدريب والاحتكاك المتواصل مع الجرائم والمخالفات. وتلك المهارات عادة ما تكون متوفرة للفاحص القانوني بقدر أكبر من المراجع نتيجة لطبيعة عمله وتعامله باستمرار مع هذه التصرفات الفاسدة.

3/3/2 – المراجع لا يضمن النتائج التي توصل إليها

Auditors are not Guarantors

يوضح (Henderson, 2006) أن المراجع يعطي تأكيداً معقولا عن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، ولا يقوم بإعطاء تأكيد مطلق، وذلك نظراً لطبيعة أدلة المراجعة، حيث يقوم المراجع بجمع الأدلة على أسس اختبارية نتيجة لقيود الوقت والتكلفة المفروضة عليه من قبل العميل مما يؤدي إلى اعتماده على أدلة مقنعة Persuasive وليست قاطعة Conclusive.

وتعتبر عدم قدرة المراجع على توفير تأكيد مطلق عن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية من أهم الأسباب لوجود فجوة التوقعات، فبالرغم من بذل المراجع العناية المهنية الواجبة عند القيام بأعمال المراجعة وتوقع أصحاب المصالح ورغبتهم في الحصول على تأكيد مطلق، إلا أن المراجع لا يستطيع القيام بذلك لأن طبيعة عملية المراجعة غير مهيأة لإعطاء مثل هذا التأكيد، مما يؤدي إلى استمرار وجود الفجوة بين ما يقوم به المراجعون بالفعل وبين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المراجع.

4/3/2 – الاعتماد على مفهوم الأهمية النسبية:

سبق وأوضحنا أنه يمكن تعريف الأهمية النسبية على أنها "قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن – في ضوء الظروف المحيطة – أن يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو أو التحريف، أي إذا قام المراجع باكتشاف تحريف يقل في قيمته عن حد الأهمية النسبية فإن هذا التحريف لا يعتبر جوهرياً.

لذلك يحذر (SAS 99) والمتعلق باعتبارات الغش عند مراجعة القوائم المالية المراجعين من عدم الاعتماد على اعتبارات الأهمية النسبية وحدها ولكن لابد للمراجع أن يهتم بطبيعة الخطأ ومعرفة مرتكبيه. هذا بالإضافة إلى أن الحكم على الأهمية النسبية يعتبر من أصعب الأحكام التي لا بد للمراجع أن يقوم بها، كما يجب على المراجع أن يدرك الاعتبارات الكمية والنوعية للأهمية النسبية.

وعلى الجانب الآخر، يضع الفاحص القانوني مستويات للأهمية النسبية تنخفض بشكل كبير عن تلك الحدود التي يضعها المراجع، كما يقوم الفاحص بالتصرف بالشكل الذي يتلائم مع حجم وأهمية المخالفة بصرف النظر عن أهميتها النسبية سواء كان يمثل تجاوز بسيط لسياسة الشركة أو مخطط كبير لتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول.

5/3/2 – قدرة مرتكبي الغش على التنبؤ بإجراءات المراجعة:

يرجع عدم قدرة المراجعة على اكتشاف الغش بشكل وقتي إلى أن إجراءات المراجعة أصبحت قابلة للتنبؤ Predictable، فلا يوجد أسرار خفية أثناء القيام بأعمال المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (Henderson et al, 2006). فبمجرد قيام مراقب الحسابات بتحديد مناطق الخطر في القوائم المالية التي يتم إعدادها من قبل الإدارة يصبح من السهل التخطيط لنطاق وحدود أعمال المراجعة.

على الجانب الآخر، تؤدي هذه النمطية في إجراءات المراجعة إلى القدرة على التنبؤ بهذه الإجراءات مما يؤدي إلى خلق الفرصة لحدوث الغش، ذلك لأنه يصبح من السهل في هذه الحالة التخطيط للقيام بالغش حول هذه الإجراءات. لذلك ينصح (Henderson et al, 2006) المراجعين بإدخال عنصر عدم القدرة على التنبؤ أثناء القيام بأعمال المراجعة من عام إلى آخر.

وعلى سبيل المثال، إجراء الاختبارات الأساسية على أرصدة حسابات ومعاملات لم يتم اختبارها من قبل، نتيجة إلى أهميتها النسبية والمخاطر المتعلقة بها، تعديل توقيت الاختبار عن ما هو متوقع، استخدام طرق مختلفة للمعاينة، إجراء الاختبارات في مواقع مختلفة أو في نفس المواقع بشكل مفاجئ دون الإعلان المسبق عن ذلك.

ولذلك يوضح (Henderson, 2006) أنه من الأفضل أن يقوم مراقب الحسابات باستدعاء الفاحص القانوني للتحقق من صحة الإدعاءات الآتية:

أ – الإدعاءات المجهولة عن وجود غش داخل الشركة سواء من خلال استلام خطاب مجهول، رسالة عبر البريد الإلكتروني أو الخط الساخن أو تلقي مكالمة من شخص مجهول. وأياً كانت الوسيلة التي تم بها معرفة الإدعاء، فلا بد أن يتم التعامل معه بجدية وحرص وعدم إهماله. لذلك لابد من الاستعانة بفاحص قانوني للتأكد من مدى صحة وصدق هذا الإدعاء قبل اتخاذ قرار بالتوسع في إجراءات الفحص.

ب – اكتشاف أن مسئول كبير في الإدارة العليا قد استقال من الشركة بسبب تورطه في أنشطة غير قانونية.

ج – استدعاء العميل محل المراجعة إلى التحقيق معه من قبل إحدى الهيئات القانونية للإدلاء بشهادته في قضية معينة. في هذه الحالة لا يجب على مراقب الحسابات أن ينتظر إلى أن يتم الانتهاء من التحقيقات ليرى عواقب هذا التحقيق وتأثيره على المراجعة، ذلك لأن هذه التحقيقات قد تستمر

لأسابيع أو شهور. ولذلك لابد أن يقوم المراجع باستدعاء الفاحص القانوني للتشاور معه في عواقب هذه التحقيقات.

د – وجود شكوك لدى المراجع أن العميل قدم له معلومات لفظية مضللة أو أنه قد تم التلاعب والتزوير في المستندات التي قام مراقب الحسابات بطلبها أو شعور مراقب الحسابات بتعمد قيام العميل بإخفاء هذه الوثائق.

هـ – اكتشاف مراقب الحسابات أن العميل قد تعرض للاختلاس حتى لو بكميات صغيرة، ذلك لأن أي تحريف يقتضي وجود غش لابد من فحصه بصرف النظر عن الأهمية النسبية لهذا التعريف.

و – وجود مؤشرات تدل على أن أحد الموردين الذي تتعامل معه الشركة هو مجرد اسم خيالي أو وهمي لا وجود له.

ز – وجود مؤشرات للمحاسبة بشكل غير ملائم عن الإيرادات أو المصروفات مثل تسجيل المبيعات قبل استكمال إجراءات البيع، شحن البضائع قبل استكمال عملية البيع، تسجيل جميع المتحصلات المقدمة كإيرادات بالرغم من أن الشركة لا زالت مديونة بتقديم باقي الخدمة للعميل أو تسجيل الإيرادات بشكل خاطئ. وفي الحقيقة، إن التعجيل بتسجيل الإيرادات أو تأجيل تسجيل المصروفات يعتبر من أهم التصرفات الشائعة للغش في القوائم المالية.

وبالرغم من أن هذه الأمور من الممكن فحصها من قبل مراقب الحسابات إلا أنه من الأفضل استشارة فاحص قانوني في شأنها.

2 – 4 – أوجه الشبه والتداخل بين المراجعة الخارجية المالية والمراجعة الاستقصائية القضائية:

حاولت العديد من الدراسات توضيح الفرق وإزالة التداخل بين المراجعة الخارجية والمراجعة الاستقصائية القضائي (الفاحص القانوني). على سبيل

المثال، أوضحت دراسة (Ranallo, 2006) أن كلا المجالين يشتركان في العديد من أوجه الشبه. فمثلاً، لابد لكل من مراقب الحسابات والفاحص القانوني أن يكون لديه فهم واسع لبيئة الأعمال وطبيعة الصناعة، جميع الجوانب المتعلقة بأعمال المراجعة، وأنواع السجلات والوثائق المالية التي لابد من تواجدها لمساندة الأرصدة المسجلة في القوائم المالية بالإضافة إلى الاهتمام المشترك لكلاً منهما بتأثير الغش والتلاعب على عمليات الشركة واتفاقهما على ضرورة إعداد التقارير المالية للشركة وفقاً للمتطلبات القانونية.

بالإضافة إلى ذلك لا يعمل كلا من مراقب الحسابات والفاحص القانوني كضامن للنتائج التي توصل إليها كلا منهما حيث أنهما يستخدمان درجة عالية من الحكم المهني ويصلان إلى ما أصبح بمثابة أدلة وما يبدو أنه معقول بناء على ما قاما به من إجراءات. ولكن يعترف كلاً من مراقب الحسابات والفاحص القانوني أن المعلومات التي لم تصل إلى علم كل منهما ونطاق العمل الذي لم يمكن التطرق إليه أثناء العمل يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على مدى ملاءمة الأحكام التي تم التوصل إليها.

أما بالنسبة للفرق بين المراجعة الخارجية والفحص القانوني، فيمكن تناولها من خلال دراسة (Ranallo, 2006) التي تناولت أوجه الاختلاف بين مسئوليات، مهام، طبيعة عمل، وآراء كلاً من مراقب الحسابات والفاحص القانوني، منها على سبيل المثال:

أ – الهدف أو سبب التكليف:

يهدف مراقب الحسابات إلى إبداء الرأي في القوائم المالية ككل ومدى تمثيلها في جميع جوانبها الهامة إلى المركز المالي، نتائج العمليات، التدفقات النقدية والتغير في حقوق الملاك للشركة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ولا يتم التركيز على مفردات أو عناصر بعينها ولكن يتم تقييم مدى أهميتها بالنسبة للقوائم المالية ككل.

أما الفاحص القانوني فهو يهدف إلى اكتشاف الحقائق والبحث عن الأدلة. لذلك يبدأ الفاحص عمله وهو مقتنع بوجود مخالفة أو جريمة وعليه أن يقوم بتقديرها، تحديد حجمها وتصحيحها وذلك من خلال تجميع الأدلة التي توصله إلى الحقائق التي تؤيد أو تنفي صحة شكوكه. لذلك لا يتضمن الفحص القانوني القوائم المالية في مجملها العام ولكنه يركز على تقييم المعاملات، الأشخاص، وحدات الأعمال بصرف النظر عن الأهمية النسبية لهذه العناصر لتحديد ما إذا كان هناك مشكلة تحتاج لاتخاذ التصرف الملائم حيالها. كما يهدف إلى تحديد احتمال ومقدار حدوث الغش. إن تركيز الفحص القانوني على عمليات معينة أو مكونات هذه العمليات يؤدي إلى توجيه المزيد من الاهتمام إلى بعض العناصر أكثر من الاهتمام الذي تلاقيه هذه العناصر عند مراجعة القوائم المالية.

ب ـ المنتج النهائي للخدمة:

يعتبر تقرير المراجعة هو الناتج النهائي لأعمال المراجعة، فمراقب الحسابات يقدم تقريره إلى القاعدة العريضة من المستخدمين والمهتمين بمصالح الشركة، ولا يحتاج، أو لا يقع على عاتقه، مسئولية إقناع الآخرين أو التوصل إلى إجماع معهم بشأن الرأي الذي توصل إليه أو النتائج المترتبة على رأيه.

ويوضح تقرير المراجعة رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية والذي قد يكون غير معدل، معدل، الامتناع عن إبداء الرأي بإعطاء تأكيد معقول أن القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، أو يعطي تأكيداً سلبياً في حالات الفحص المحدود، أو لا يعطي أي تأكيد في حالة التكليف بجمع أو تطبيق بعض الإجراءات المتفق عليها.

أما الفاحص القانوني فيهدف إلى توضيح الحقائق للطرف أو الأطراف الذين قاموا بتكليفه بالخدمة والذي قد يكون لجنة معينة في مجلس إدارة الشركة، المستشار القانوني للشركة، الإدارة العليا أو أحد أطراف النزاع بشكل عام. وهذا الطرف هو الذي يحدد محور نشاط الفاحص القانوني.

وبالتالي يهدف تقرير الفاحص إلى إثبات أو نفي وجود مخالفة أو مشكلة معينة ويحدد مداها وأسبابها ويستنتج أن المعلومات التي حصل عليها والتحليلات التي تمت متسقة أو غير متسقة في نتائجها، مخالفة أو ملتزمة بالقوانين واللوائح. وتؤدي الحقائق التي توصل إليها الفاحص إما إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة ضد المهتمين الذين يثبت اشتراكهم في الجرائم أو المخالفات أو تصبح الأساس لتبرئة المشتبه فيهم لذلك لابد للفاحص القانوني أن يقوم بإعداد الأساس الكافي من المعلومات والتحليلات التي تسمح له بإقناع المستشار القانوني، المراجع الخارجي، الإدارة بالنتائج التي توصل إليها والتصرفات التي لا بد من القيام بها بناء على هذه النتائج فيما يتعلق بالموضوعات محل الفحص.

ج – درجة السرية أثناء القيام بالعمل:

تكون عملية المراجعة معلنة للجميع ويتفهم طبيعتها الأفراد العاملين في الشركة، لذلك يحاول مراقب الحسابات أن يقوم بعمله دون أن يعيق سير العمل داخل الشركة بقدر المستطاع. أما المهمة التي يقوم بها الفاحص القانوني فلا تكون معلنة وغير معروف نطاقها والغرض منها إلا من قبل أطراف معينة. وبالرغم من أنه يحاول أن يقوم بعمله دون أن يعيق سير العمليات بقدر المستطاع، إلا أنه يدرك أن ذلك قد يحدث بمجرد معرفة الموظفين بإجراء هذا الفحص.

د – مصادر الأدلة ومدى كفايتها:

يقوم مراقب الحسابات بجمع الأدلة التي توفر تأكيد معقول أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية من خلال الاستفسار، المشاهدة، الاختبار، إعادة إجراء العمليات المحاسبية التي تهدف إلى مساندة تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية. أما الفاحص فيقوم بجمع الأدلة التي تسمح بالتوصل إلى الحقائق التي تساند أو ترفض الشكوك أو الاتهامات عن طريق فحص المعلومات المالية وغير

المالية بالتفصيل، البحث في السجلات والمستندات العامة، إجراء المقابلات التي تهدف إلى تقصي الحقائق بما في ذلك الاستفسارات من الأطراف الثلاثة.

هـ ـ مدى الاتساق في تنفيذ وتوثيق العمل:

عادة ما يتم تنفيذ وتوثيق أعمال المراجعة بشكل متسق ومرتب بالمقارنة مع الفحص القانوني، فالمراجعة تتم بشكل أكثر نظاماً وكفاءة وتركز فقط على الإجراءات التي تتعلق بتأكيدات الإدارة للتصديق على القوائم المالية وإبداء رأي مراقب الحسابات فيها. ويتم الاحتفاظ بأوراق العمل وفقاً للمعايير المهنية وسياسات الشركة وعادة ما يتم تنظيمها وفقاً لفئات القوائم المالية. وقد قام قانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2004 بمد الفترة التي يحتفظ بها مراقب الحسابات بأوراق العمل إلى سبعة سنوات بدلاً من خمسة.

أما أعمال الفحص، فعادة ما يتم تنفيذها وتوثيقها بشكل غير مرتب ولا يتصف بالكفاءة والنظام. وقد يتم التكليف بالفحص بناء على فرض معين أو شكوك معينة ثم يتم تقييم عدة فروض وقد تؤدي هذه الجهود إلى السير في طرق وجهات أخرى يتبعها المزيد من الفحص وكلها عوامل تؤدي إلى زيادة المرونة في مدى وطبيعة التوثيق سواء للأمور المالية أو غير المالية فقد يتم توثيق المقابلات التي تمت في محلوظات أو إشعارات.

والفاحص القانوني لديه قدر أكبر من المرونة للاحتفاظ بأوراق العمل ولكن عند تكليفه مباشرة من قبل مستشار قانوني من خارج الشركة، فينصح في هذه الحالة بالاحتفاظ بأوراق العمل لأنه قد يعتمد عليها ويستند إليها في إحدى القضايا أو المنازعات أو قد يتم طلبها من الطرف الثالث، أو الاستعانة بها عند الإدلاء بشهادته أمام المحاكم.

و ـ درجة الشك المهني:

يستخدم مراقب الحسابات نزعة من الشك المهني في تفكيره، أي يفترض صحة الوثائق والمعلومات إلى أن يثبت عكس ذلك. فمراقب الحسابات يحاول

اكتشاف الأخطاء مفترضاً عدم وجود هذه الأخطاء والتحريفات. كما يفترض نزاهة الإدارة وأمانتها حتى يتضح عكس ذلك.

أما الفاحص القانوني فيكون لديه درجة أكبر من الشك المهني بالمقارنة مع مراقب الحسابات حيث أنه يفترض وجود تعديل أو تزوير في السجلات والمستندات إلى أن يثبت العكس لذلك فهو يحاول اكتشاف حيل التلاعب ومدى وطبيعة التحريفات المشتبه فيها أو المعرفة مسبقاً مما يرفع من قدراته على اكتشاف حالات التلاعب.

2 – 5 – متطلبات فعالية المراجعة المالية والمراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني):

هناك العديد من النواحي المشتركة بين المراجعة المالية والمراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني) (Gerson, et al, 2006) فكلاهما يتطلب ما يلي:

- المعرفة بأمور الشركة والصناعة متضمنة في ذلك ممارسات الأعمال والعمليات الخاصة بها.
- المعرفة بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً للموضوع محل النزاع.
- القدرة على فهم وتفسير الوثائق والسجلات الخاصة بالأعمال.
- الاستقلال والموضوعية – وهما من أهم الأمور المشتركة بينهم، بالإضافة إلى أن كلاً من مراقب الحسابات والفاحص القانوني لابد أن يعمل بفاعلية في بيئة تتسم بالتغير المستمر والتعقيد.

ونظراً لأهمية العوامل السابقة في زيادة ثقة المستثمرين في القوائم المالية، فقد اهتمت المهنة – متضمنة في ذلك منشآت المراجعة وواضعي المعايير مثل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والسلطات المنظمة للمهنة مثل الكونجرس الأمريكي، هيئة سوق الأوراق المالية، مجلس الرقابة على أعمال مراقبي

حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB – كثيراً بهذه العناصر وأصدرت العديد من المعايير والقوانين التي تؤكد على التزام المراجعين والفاحصين القانونيين بتلك المتطلبات، وقد جاء ذلك واضحاً في الإصدار رقم 99 لمعايير المراجعة الأمريكية (SAS 99) ومعيار المراجعة الدولي رقم 240 ومن خلال متطلبات قانون Sarbanes Oxley والمعايير الصادرة عن PCAOB ولما لهذه العوامل من أهمية في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة، سوف نتناول كل منها بشئ من التفصيل فيما يلي:

1/5/2 – الشك المهني:

تؤكد كل من معايير المراجعة الأمريكية والدولية على أهمية حفاظ مراقب الحسابات على حالة ذهنية تتسم بنزعة الشك المهني أثناء القيام بأعمال المراجعة، حيث تتناول الفقرة رقم 13 من الإصدار رقم 99 لمعايير المراجعة SAS الأمور الخاصة بالشك المهني كما يلي:

" يعتبر الشك المهني حالة تتضمن ذهناً متسائلاً وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة. لذلك يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بأعمال المراجعة مع الأخذ في الاعتبار احتمال وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش والتلاعب وذلك بصرف النظر عن خبرته السابقة بالشركة محل المراجعة وعن خبرته بأمانة الإدارة ونزاهتها.

بالإضافة إلى ذلك، تتطلب ممارسة الشك المهني التساؤل باستمرار عما إذا كانت المعلومات والأدلة التي تم الحصول عليها تقترح وجود تحريفات جوهرية ناتجة عن الغش. كما تقتضي ممارسة الشك المهني، عند تجميع وتقييم الأدلة ألا يرضي المراجع بأدلة غير مقنعة لاعتقاده في أمانة الإدارة. فأساس الثقة لابد أن يكون التحقق من البيانات المالية، وليس أي خبرة سابقة مع الإدارة، فالأشخاص الذين يبدو وكأنهم أمناء يمكن أن يقوموا بالغش والتزوير وفقاً للظروف الخاصة بالحوافز، الفرص، والقدرة على تبرير موقفهم في السنة الحالية، لذلك طلبت

(SAS 99) في الفقرة رقم 15 من الإصدار أن أي انطباع سابق على نزاهة الإدارة يجب ألا يكون له أي تأثير على مراجعة السنة الحالية، ولذلك لابد لمراقب الحسابات أن يعيد تقييم البيئة الخاصة بالوحدة ويقوم بتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش كل عام.

ويوضح (نور، 2007) أن ممارسة الشك المهني تتطلب ضرورة الأخذ بمتطلبات العناية المهنية الواجبة، تخصيص المساعدين من ذوي الخبرة مع الإشراف الجيد عليهم، التحقق من سلامة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، الاهتمام بجمع أدلة أكثر إقناعاً، تقييم إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تستخدم كدليل لأعمال المراجعة بالإضافة إلى تقييم الأساليب الرقابية المسئولة عن إعداد هذه الأدلة والاحتفاظ بها.

ويخلص هذا المعيار إلى أن ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات ينطلق من مبدأ مؤداه أن مراقب الحسابات لا يفترض أن الأدلة غير أمينة ولا يسلم بكفاءة الإدارة إلا من خلال الحكم على الأدلة المعقولة، فمراقب الحسابات سوف يتعامل مع السجلات والوثائق على أنها سليمة وحقيقية ولكن إذا ظهرت ظروف أثناء عملية المراجعة تسببت في جعل مراقب الحسابات يصدق أن الوثائق والسجلات غير حقيقية وأنه تم تعديلها دون أن يتم إخبار مراقب الحسابات بهذه التعديلات، فلا بد لمراقب الحسابات أن يتوسع في نطاق الفحص من خلال المصادقة المباشرة مع الأطراف الثلاثة والاستعانة بفاحص قانوني لتقييم صحة الوثائق والسجلات.

ويرى (Ranallo, 2006) أن الفاحص القانوني يمارس درجة أعلى من الشك المهني مقارنة بمراقب الحسابات، ذلك لأن الفاحص القانوني يفترض مقدماً وجود تحريف أو تزوير في السجلات والمستندات إلى أن يثبت له العكس فهو يبدأ إجراءاته بمحاولة اكتشاف حيل التلاعب ومدى وطبيعة التحريفات المشتبه فيها مسبقاً.

ويضيف (Razee, 2007) أن المزيد من الشك والحذر كان من الممكن أن يعفي مهنة المراجعة من بعض حالات الفشل والإنهيارات التي حدثت في الفترة الأخيرة، فالعديد من حالات فشل المراجعة والفضائح المالية لم تحدث بسبب عدم تطبيق الإجراءات الضرورية للمراجعة أو بسبب سوء تطبيقها ولكن بسبب الخطأ في تفسير مدى جوهرية الموضوعات الخاضعة للنقاش.

ومن جانب آخر، يوضح (Skalak, et al, 2006) على أهمية الثقة في الإدارة ولكن مع التحقق Trust but Verify وأنه لابد أن يكون ذلك مبدأ جميع مراقبي الحسابات والفاحصين عند قيامهم بالمهام المتعلقة بالتأكد من أن المعلومات التي أفصحت عنها الإدارة تعكس الظروف الحالية للشركة بشكل ملائم.

ويقصد بالتحقق التأكد من صحة الشئ بالدليل أو البرهان للوصول إلى الحقيقة، والدقة والصدق. وفيما يتعلق بالمراجعة، فإن مصطلح التحقق يعني التحقق من مدى اكتمال، دقة ومصداقية العمليات والأرصدة كالتالي:

- **الاكتمال Completeness**: وتعني التحقق من أن جميع العمليات، الأحداث أو الظروف التي حدثت في فترة معينة والتي لابد من الاعتراف بها في هذه الفترة قد تم تسجيلها بالفعل.
- **الدقة Accuracy**: وتعني التحقق من صحة وملائمة القوائم، الحسابات أو مجموعة الحسابات أو الوثائق ومدى تمثيلها للحقائق والآراء.
- **المصداقية Validity**: وتتضمن الحدوث الفعلي للعمليات والموافقة عليها بالإضافة إلى الملاءمة، الصدق، والدقة.

ويعتبر التحقق هو الوسيلة التي يقوم من خلالها مراقب الحسابات بجمع الأدلة الكافية. ولكن لا يستطيع مراقب الحسابات أن لا يثق في العملاء طوال الوقت، ذلك لأنه إذا استمر مراقب الحسابات في عدم الثقة في العملاء، فإنهم لن يصبحوا عملاء. ولكن لابد لثقة مراقب الحسابات أن تساند بوسائل التحقق الملائمة في ظل

الظروف المحيطة. ولا بد لمراقب الحسابات الذي يريد "الثقة ولكن مع التحقق" أن لا يعتمد على الصفات المفترض وجودها في الشخص القائم بالعمليات أو المسئول عن وظيفة رقابية هامة بدون التأكد من دقة، مصداقية، صحة واكتمال الأمر الخاضع للفحص بشكل مستقل وموضوعي.

2/5/2 – الاستقـــــلال:

يؤكد (Skalak, 2006) أن معايير المراجعة المهنية تتطلب من مراقب الحسابات الحفاظ على الاستقلال، ذلك لأنه من الضرورة القصوى أن تحتفظ المهنة باستقلالها حتى تستمر ثقة العامة في استقلال مراقب الحسابات. ويمكن لهذه الثقة أن تتهدد عند وجود أدلة على افتقاد الاستقلال، وعند وجود ظروف تدفع بالأفراد إلى الشك في تأثير هذه الظروف على استقلال مراقب الحسابات. وحتى يتحقق هذا الاستقلال لابد أن يكون كل من مراقب الحسابات والفاحص القانوني مستقلاً من الناحية الذهنية والظاهرية، وألا يكون لديه أي التزامات أو مصالح شخصية لدى العميل والإدارة والملاك.

وقد قامت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC، وفقاً لمتطلبات قانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2002، بإصدار قانون يلزم مراقب الحسابات بالإفصاح عن ثلاثة مبادئ أساسية للاستقلال فيما يتعلق بالخدمات التي يوفرها مراقب الحسابات. وقد أوضحت لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية أن عدم الالتزام بهذه المبادئ ومخالفتها يمكن أن يهدد استقلال مراقب الحسابات وهي:

(أ) عدم السماح لمراقبي الحسابات باتخاذ دور الإدارة.

(ب) عدم السماح مراقبي الحسابات بمراجعة ما قاموا به من أعمال.

(ج) عدم السماح مراقبي الحسابات باتخاذ دور دفاعي عن عملائهم.

وبالإضافة إلى قوانين الاستقلال الخاصة بلجنة تداول الأوراق المالية، فقد قام كل من مجلس PCAOB، المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA،

والميثاق المهني للأخلاق بوضع قوانين للاستقلال تحكم العلاقات مع مكاتب المراجعة التي تقوم بتوفير خدمات التصديق وخدمات أخرى لها. وقد أصبحت الشركات المقيدة بالبورصة ملزمة باتباع هذه القوانين.

وسوف نعرض لهذه التشريعات ببعض التفصيل على النحو التالي:

أ – القوانين الصادرة عن لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC لدعم استقلال مراقب الحسابات:

يوضح القسم 10A من قانون Sarbanes Oxley المطبق بواسطة لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC في ظل قانون تداول الأوراق المالية لعام 1934 بتحديد 10 خدمات، بخلاف المراجعة، يمنع منشآت المراجعة المسجلة لدى لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC من القيام بها للشركات التي تقوم بمراجعة قوائمها المالية وهي:

- إمساك الدفاتر والخدمات الأخرى المتعلقة بالسجلات المحاسبية أو القوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية.
- خدمات التقييم أو التقدير وتقارير المساهمة النوعية.
- خدمات التأمين.
- قبول إسناد خدمات المراجعة الداخلية.
- الوظائف الخاصة بالإدارة.
- خدمات الموارد البشرية.
- خدمات السمسرة، الاستشارات الخاصة بالاستثمارات والخدمات الخاصة بالبنوك الاستثمارية.
- الخدمات القانونية وخدمات الخبرة غير المتعلقة بالمراجعة.

- أي خدمات أخرى يرى PCAOB أنه من غير المسموح القيام بها. على سبيل المثال، قام PCAOB مؤخراً باقتراح بعض القوانين التي سوف تجد من قدرة مراقبي الحسابات على توفير خدمات ضريبية معينة من جانب المراجعة المسجلة بالبورصة.

ويتضح مما سبق رغبة لجنة تداول الأوراق المالية في تخفيف التعارض في المصالح الذي قد يهدد من استقلال مراقبي الحسابات، وبالتالي ثقة الجمهور في القوائم المالية وتقارير مراقب الحسابات.

ب – تنظيم لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC لخدمات الفحص القانوني وحماية استقلالها:

يوضح العنصر التاسع في قانون تداول الأوراق .المالية، السابق الإشارة غليه، أنه غير مسموح لمراقب الحسابات من الناحية القانونية أن يقوم بتقديم خدمات خبرة للعميل محل المراجعة أو لأي ممثل قانوني للعميل محل المراجعة بغرض الدفاع عن مصالح العميل في إجراءات دعم التقاضي، الإجراءات التنظيمية أو في الفحوصات أو التحريات الإدارية. ولأن المراجعين لديهم التزامات قانونية لدى عملائهم، فيمكن لمنشأة المراجعة تقديم خدمات الفحص القانوني بهدف التوسع في إجراءات المراجعة عند الاشتباه في جود غش، أو بهدف مساندة المستشار القانوني المستقل للعميل محل المراجعة والفاحصين القانونيين الذين قد يتم الاستعانة بهم من خارج منشأة المراجعة أو لكلا السببين معاً.

ولأن لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC تدرك الفرق بين خدمات الخبرة التي يتم تقديمها أثناء التقاضي وإجراءات الفحص القانوني، التي يتم القيام بها، سواء بتكليف من لجنة المراجعة (وذلك بافتراض عدم وجود فحوصات أو تحريات لدعم التقاضي أو لأغراض تنظيمية قد بدأت بالفعل) أو بهدف مساندة أعمال المراجعة عند إثارة بعض الشكوك في وجود تصرفات غير قانونية، فإن

لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC سمحت للمراجعين بالقيام ببعض إجراءات الفحص القانوني إذا كان ذلك بناءاً على طلب من لجنة المراجعة، وفي المواقف التي لا تنطوي على إجراءات دعم التقاضي أو إجراءات تنظيمية. وأن يضمنوا علم لجنة المراجعة بما توصلوا إليه من نتائج وذلك بهدف مساعدة لجنة المراجعة والإدارة على الوفاء بمسئولياتهم الخاصة بحوكمة الوحدة أو لمساعدة فريق المراجعة على الوفاء بمسئولياته وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS.

بالإضافة إلى ذلك، لا تقوم اللوائح والقوانين الصادرة عن لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC بمعاقبة فريق الإدارة أو مجلس الإدارة عند الاستعانة بفريق فحص قانوني. في هذه الحالة، يمكن لمنشأة المراجعة أن تستمر في توفير خدمات الفحص القانوني للعميل محل المراجعة إذا كانت قد بدأت فعلاً في تقديم هذه الخدمة قبل بداية التحريات الأخرى ما دام يستطيع مراقب الحسابات السيطرة على عمله.

بالإضافة إلى ذلك، قد يكون المراجعة قد قام فعلاً ببعض الإجراءات الفحصية أثناء عملية المراجعة بهدف اكتشاف بعض أمور الغش المشتبه فيها مما يضعه في موقع جيد يؤهله للقيام بأعمال الفحص عند تكليفه بذلك وذلك بافتراض استخدام منشأة المراجعة التابع لها لمحترفين تم تدريبهم خصيصاً للقيام بهذا العمل، كما يمكن لفريق المراجعة الموجود أن يساعد على سهولة انتشار وتوجيه فريق الفحص القانوني داخل المنشأة بشكل أسرع وأكثر فعالية.

وتمنع القوانين الصادرة عن لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC، التي تحكم توفير خدمات الخبرة، مراقب الحسابات المستقل من توفير خدمات الفحص القانوني للعميل محل المراجعة فيما يتعلق بإجراءات التقاضي، الدفاع عن تحقيق من قبل لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC أو أي نوع آخر من التحريات أو التحقيقات الحكومية. ويرجع ذلك إلى التعارض المباشر بين المتطلبات القانونية من ناحية والمتطلبات المحاسبية الأخلاقية من ناحية أخرى.

فلا بد للمحامي أن يدافع عن عميله ويأخذ جانبه، أما المحاسب الذي يقوم بأداء خدمات المراجعة فلا بد أن يعمل بشكل مستقل.

ولذلك عندما يكلف مراقب الحسابات بواسطة المحامي بالعمل لصالح العميل محل المراجعة، فسوف يدخل مراقب الحسابات في علاقة غير متوافقة مع قواعد لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC الخاصة بالاستقلال. ولا يعتبر الالتزام بهذا الأمر صعباً، فعند وجود أي تحقيقات من قبل أي جهة تنظيمية، فلا يجب على مراقب الحسابات تقديم أي خدمات فحص قانوني إلا إذا كانت هذه الخدمات قد بدأت بالفعل قبل بداية هذه التحقيقات.

وفي أثناء إنشغال الشركة بتعيين المحامين والفاحصين القانونيين لإجراء التحريات والمشاركة في التحقيقات والدفاع عن موقفها، لن تجلس منشأة المراجعة جانباً في انتظار نتائج هذه التحريات، ولكن يقوم شريك التكليف بالمراجعة – بالاشتراك مع الشريك المسئول عن إدارة المخاطر، الشركاء الآخرين والمحامين الخاصين بالشركة – بالتخطيط لعمل استراتيجية لتنفيذ التحريات، وذلك حتى يكون مراقب الحسابات قادراً على تقييم النتائج النهائية للتحقيق وما اتخذه العميل من إجراءات تصحيحية أو علاجية بكفاءة وفعالية وذلك وفقاً لمتطلبات القسم 10A من قانون لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC.

وفي بعض الحالات، ودون مطالبتها بذلك، قد تستعين منشأة المراجعة بفريق الفحص القانوني الخاص بها. في هذه الحالة، سوف يعمل هؤلاء الفاحصين في ظل خطاب التكليف الحالي بالمراجعة وذلك بهدف التوسع في أعمال المراجعة. ولن يتلقى فريق الفحص هذا أي توجيهات من المستشار القانوني للعميل ولن يساعده في أي أمر يتعلق بالاستشارات القانونية أو في الإدلاء بشهادته لصالح المنشأة محل المراجعة. على الجانب الآخر، يمكن لفريق الفحص أن يشارك العميل والمستشار القانوني الخاص به في التخطيط للفحص وإجراءات المراجعة الأخرى بالإضافة إلى النتائج التي توصلوا إليها وذلك بناء على توجيهات من لجنة المراجعة أو اللجنة الخاصة المسئولة عن التحقيقات.

ولكن لابد لهؤلاء المراجعين والفاحصين القانونيين من عدم تخطي الخط الفاصل بين التوسع في نطاق المراجعة لأغراض اكتشاف حالات الغش المشتبه فيها وخدمات الخبرة المحذورة الموضحة سابقاً. في هذه الحالة، يتشابه استعانة منشأة المراجعة بالفاحصين القانونيين عند الاشتباه في وجود غش أو تلاعب مع الاستعانة بالمتخصصين في الضرائب.

ويتفق ذلك مع الرؤية الكلية لقانون Sarbanes Oxley الذي يهدف إلى تحسين حوكمة الشركات، ولذلك تسمح لجنة البورصة والمبادلات الأمريكية SEC بهذا النشاط من قبل منشأة المراجعة لأنها تدرك الدور الإيجابي الذي يمكن أن يقوم به الفاحص القانوني لأداء مراجعة شاملة وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

3/5/2 – النزاهة والموضوعية:

بالإضافة إلى المتطلبات الخاصة بالاستقلال، يتعامل القسم ET 100 من ميثاق السلوك المهني، الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين، مع الأمور الخاصة بالنزاهة والموضوعية. وتقتضي النزاهة والموضوعية إدراك الفاحص القانوني لهدف ومصلحة كل فئة من الأطراف ذات الصلة بالتحقيق وذلك لأداء التكليف بشكل فعال ومحاولة الحد من أي تعارض في المصالح بين الأطراف ذات الصلة.

وحتى يكون الفاحص موضوعياً ويحافظ على نزاهته، يوضح (Stramstad, 2006) أنه لا بد له أن يدرك أهداف كل فئة من الفئات ذات العلاقة بالتحقيق وذلك لأن كل فئة تنظر للتحقيق من وجهة نظر مختلفة، وبالتالي لا بد أن يتفهم الفاحص أهداف جميع هذه الفئات ويتعامل معها من منظور واسع وإدراك أي تعارض في المصالح قد ينشأ عن هذه التحقيقات.

وفيما يلي نتناول أهم النقاط ذات الصلة ونراها مهمة للغاية:

أ – أهداف الفاحص القانوني:

تتحدد أهداف الفاحص القانوني من خلال نطاق العمل والرغبة في تحقيق أهداف الجهة التي طلبت خدماته. وبصرف النظر عن المصالح المختلفة للأطراف المتنوعة، يهدف الفاحص إلى الإجابة عن الأسئلة التالية:

- من هم الأطراف المتورطون في التحقيق؟
- هل يمكن أن يكون هناك تواطؤ بين العاملين في قسم معين؟
- هل يمكن أن يؤثر ذلك الأمر على القوائم المالية؟
- ما هي الفترة التي حدث فيها هذا الأمر؟
- كيف تم تحديد الأمر، وبواسطة من، وهل كان يمكن اكتشافه في وقت مبكر عن ذلك؟
- ماذا يمكن أن نفعل لمنع تكرار الأمر؟

ويجب أن يضع الفاحص القانوني في ذهنه أنه تم التعاقد معه أساساً للبحث عن الحقائق والتقصي عنها. وأنه تم تكليفه بالعمل بهدف الوصول إلى استنتاج أو إبداء رأيه كما هو الحال مع المراجع الخارجي، الذي يتم التعاقد معه ليبدي رأيه في عدالة تمثيل القوائم المالية للشركة ومدى التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويقتضي ذلك بالطبع حاجة الفاحص القانوني إلى مجموعة من المهارات والخبرات ليقوم بعمله على الوجه الأكمل في ظل توجيه الشخص القائم بتكليفه والذي قد يكون الإدارة، لجنة المراجعة، المستشار القانوني أو منشأة المراجعة.

ب – أهداف الإدارة:

قد تكون الإدارة متلهفة للوصول إلى استنتاج سريع بشأن التحقيقات، فقد يتخذ المدير المالي موقف دفاعي تجاه الفاحص لأنه سمح لهذه التجاوزات بالحدوث في ظل إدارته. أما العضو المنتدب CEO فقد يكون مهتماً بتأثير التحقيقات على

أسعار الأسهم الخاصة بالشركة، سمعتها، التزاماتها وعلى معنويات العاملين، لذلك فقد يكون لديه رغبة في عدم الإعلان عن وجود مثل هذه التحقيقات والرغبة في الانتهاء منه بأسرع وقت ممكن.

ج – مجلس الإدارة:.

يقوم مجلس الإدارة – من خلال الأعضاء المستقلين بلجنة المراجعة الخاصة به – بالتركيز على الحاجة لإجراء تحقيقات شاملة وكاملة، ولكن من الممكن أن يفتقد هؤلاء الأعضاء إلى الخبرة التي تمكنهم من تقييم النتائج. لذلك من الممكن لهم أن يستعينوا بالمستشار القانوني أو الفاحص القانوني لتقييم كل الجوانب المتعلقة بالموضوع. بالإضافة إلى ذلك، قد يكون هناك قلق من قبل بعض الأشخاص على تأثير هذه التحقيقات على سمعتهم الشخصية.

د – الهيئات التنظيمية والرقابية:

تهتم العديد من الهيئات التنظيمية مثل هيئات تداول الأوراق المالية، والهيئات المسئولة عن تطبيق القوانين بمتابعة الدعاوي المدنية والجنائية والإجراءات القانونية والتي قد تقع خارج نطاق فريق الفحص والتحري.

هـ – المستشار القانوني:

يهدف المستشار القانوني إلى تحقيق أفضل المصالح القانونية لصالح عميله والذي قد يكون فريق الإدارة أو لجنة المراجعة. وتختلف أهداف الفاحص القانوني الذي يتم تكليفه من قبل المستشار القانوني وفقاً لأهداف المستشار.

و – المراجع الداخلي:

من الممكن أن يكون لفريق المراجعة الداخلية عدة أهداف من التحقيقات والتي قد تتمثل في رغبته في عدم الاستغناء عن الإدارة، الحفاظ على الجدول الزمني المخطط للانتهاء من خطة المراجعة السنوية والحرص على عدم تعرض

فريق المراجعة الداخلية للانتقاد. وقد يشعر فريق المراجعة بالحرج أو بالحزن وقد يتخذ موقف دفاعي لأنه لم يقم باكتشاف المخالفات.

ز – مراقب الحسابات:

قد يكون لديه عدة اهتمامات مثل ما إذا كان فريق الفحص القانوني سوف يجري التحقيقات على الوجه الأكمل، ما إذا كان سيتم الاستعانة بفاحصين من منشأة المراجعة التابع لها مراقب الحسابات أو من منشآت أخرى، وما إذا كانت هذه التحقيقات ستكف عن مشاكل أو عيوب في المراجعات السابقة.

وعلى الرغم من أن منشآت المراجعة تعتبر أماكن جيدة للبحث عن الفاحصين القانونيين، إلا أن متطلبات قانون Sarbanes Oxley حددت بعض الحالات التي تمنع تكليف الفاحصين من منشأة المراجعة. وهناك بعض المواقف التي يرى فيها مراقب الحسابات أنه من الملائم استشارة فاحصين قانونيين من منشأة المراجعة الخاصة به فيما يتعلق بالنطاق والطرق المقترحة للفحص والتحري وذلك لمساعدته في:

* الحصول على تقارير مفصلة عن الحقائق التي توصل إليها المستشار القانوني، حضور بعض المقابلات مع المستشار القانوني أو الفاحص التابع للمستشار.

* فحص المزيد من الوثائق، مثل فحص رسائل البريد الإلكتروني أو التوسع في اختبارات المراجعة لبعض الحسابات.

وإذا كان الفاحص القانوني مكلفاً بالتحقيق بواسطة منشأة المراجعة، فمن المتوقع أن تشترك المنشأة في الإجراءات والتحقيقات الخاصة بكل مرحلة وقد يرى المستشار أو مجلس الإدارة أن ذلك يعتبر عائق على سير التحقيقات.

ح – الأطراف الثلاثة:

قد يشعرون بالقلق لمجرد ظهور بعض الاقتراحات بوجود أمور ومشاكل مالية غير ملائمة من الممكن أن تؤثر على مصالحهم داخل الشركة.

2 – 6 – العوامل المؤثرة على درجة التعاون بين مراقب الحسابات والفاحص القانوني:

أوضحت دراسة (Stramstad, 2006) أن هناك العديد من العوامل التي تؤثر على مدى التفاعل بين كلا من المراجع الخارجي والفاحص القانوني منها على سبيل المثال:

أ – تاريخ العميل:

عادة ما يقع الفاحص القانوني بين المراجع الخارجي والشركة أثناء الفحص، لذلك فإن تفهم طبيعة العلاقة بين المراجع الخارجي والعميل يعتبر أمراً ضرورياً لإنجاح وزيادة فعالية الاتصال أثناء إجراء الفحوصات والتحريات. ولأن المراجع الخارجي عادة ما يكون على قدر أكبر من المعرفة بأمور الشركة بالمقارنة مع فريق الفاحصين القانونيين والمحاسبين الذين تم تكليفهم مؤخراً للتحقيق في أمر معين، فقد يصبح المراجع الخارجي أحد المصادر الأساسية للمعلومات النافعة. فالمعرفة بمنشأة المراجعة، بمناطق الخطر، طبيعة العمليات، كيفية إجراء التوثيق، النظم والأفراد الخاصة بالعميل يمكن أن تساعد فريق الفحص على بدء الفحص بشكل قوي وفعال. وقد يستطيع الفاحص القانوني الإطلاع على أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي وفريق المراجعة للمساعدة في تفهم النظم، الثقافة، الأشخاص بالإضافة إلى البيانات المهمة. ولكن، يحتاج الوصول إلى أوراق العمل الخاصة بالمراجع الخارجي، قيام الفاحص القانوني بتقديم خطاب رسمي لمنشأة المراجعة يطالب فيه بالاطلاع على هذه الأوراق على أن يتم مراجعة شروط هذا الخطاب بواسطة المستشار القانوني للشركة. إضافة إلى ذلك، قد تحتاج عملية الحصول على التصريح بالاطلاع على أوراق العمل بعض الوقت الذي يمكن أن يؤخر من البدء في التحريات.

وهناك بعض المواقف التي يسمح بها القانون والمعايير المهنية تستطيع من خلالها لجنة المراجعة استبعاد فريق الفحص الخاص بمنشأة المراجعة. ومن

الأمور التي لابد أن تأخذ في الاعتبار عند اتخاذ مثل هذا القرار عامل الوقت، المعرفة بحسابات الشركة، النظم، الأفراد، وخصائص الصناعة، بالإضافة إلى طبيعة الإدعاءات أو الأحداث الخارجية مثل بداية قضية معينة أو وجود بعض الفحوصات والتحقيقات التنظيمية أو القانونية التي قد تضطر بلجنة المراجعة إلى المطالبة بدرجة معينة من الفصل بين المراجع الخارجي والفاحص القانوني خاصة إذا كان هناك تساؤل من قبل عن دور المراجعين في ظل وجود بعض أعمال التلاعب.

ب ـ البيئة التنظيمية المحيطة بالمراجع الخارجي:

تقتضي المتطلبات التنظيمية الجديدة الخاصة بقانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2002 والذي يهدف إلى تحقيق توقعات أسواق رأس المال بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش، إلى قيام المراجع الخارجي بالاشتراك في معظم التحقيقات والتحريات إلى حد ما خاصة في تلك المواقف التي تتضمن إدعاءات أن القوائم المالية محرفة نتيجة لاحتوائها على تصرفات غير قانونية. وفي أغلب الحالات، سوف تقوم لجنة المراجعة بالفحص والتحقيق والتقييم والحكم في الأمر، على أن يتم متابعة العمليات والنتائج الخاصة بهذه التحقيقات عن قرب بواسطة المراجعين وذلك وفقاً للمعايير والإصدارات المهنية والقوانين الخاصة بهيئة تداول الأوراق المالية.

ولا يجب على مراقب الحسابات أن ينتهي من العمل الميداني الخاص به حتى يتم الانتهاء من التحقيقات والوصول إلى نتائج بشأنها ومعرفة الاقتراحات التي قدمتها الشركة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

إن تفهم مسئولية مراقب الحسابات وفريق الفحص (بما يتضمنه ذلك من المستشار القانوني والفاحص القانوني) قد تحتاج إلى طلب بعض المدخلات من المراجع الخارجي عند بداية التحري. وإذا لم يكن هناك اتفاق مع المراجع الخارجي على نطاق العمل، المدخل المتبع، أو الإجراءات، فلا بد للفاحص القانوني أن يدرك ذلك في مرحلة مبكرة من الفحص حتى يكون مستعداً لحل تلك الموضوعات التي قد تظهر في الأفق.

أما فيما يتعلق بنتائج أعمال المستشار القانوني فلا يمكن إقصاء عمله وما توصل إليه من نتائج بعيداً عن أعين المراجع الخارجي. فعلى الرغم من أن كلا من المستشار القانوني وفريق الفحص القانوني قد يقوما بوضع حدود معينة للعمل المتعلق بالاستشارات القانونية، فمن الأفضل عادة أن يتم إشراك المراجع الخارجي في الجوانب الجوهرية للفحص من خلال إمداده بالتقارير بشكل دوري. ذلك لأنه بدون تحقيق هذا المستوى من التعاون، قد يطول الوقت اللازم للانتهاء من مراجعة القوائم المالية إلى أن يقوم مراقب الحسابات بتفهم النتائج، تحديد النطاق، والقيام بأعمال المراجعة المتعلقة بها، تقييم الإجراءات العلاجية المقترحة وما يعقب ذلك من نتائج على نظم الرقابة والإفصاحات في القوائم المالية.

وفي أغلب الأحوال، يثار السؤال المتعلق بنتائج عمل المستشار وأحقية مراقب الحسابات في الاطلاع على هذه النتائج عند التساؤل عن مدى أحقية كل طرف في المشاركة في نتائج الفحص. ويعتبر ذلك سؤال معقد، لذلك لا بد للجان المراجعة، المراجعين، والفاحصين القانونيين أن يكونوا على استعداد لتقييم الظروف المتعلقة بكل موقف مع المستشار القانوني قبل الوصول إلى استنتاج. لكن، لابد من إدراك أن المراجع الخارجي لديه حاجة مشروعة للفهم الكامل للنطاق، النتائج والإجراءات العلاجية المتخذة نتيجة للفحص.

وعادة ما يتم نصح المراجعين أن يقوموا بالتساؤل في بداية الفحص وآخره عما إذا تم حجب بعض المواد عنهم بسبب عدم أحقيتهم في الاطلاع عليها. وقد يكون من الأسهل على مراقب الحسابات أن يخبر لجنة المراجعة في حضور مستشارها القانوني أن يتم إخباره بمثل هذه الأمور في أي مرحلة أثناء التحقيقات.

2 – 7 – دور خدمات الفحص القانوني في مساعدة مراقب الحسابات والعمل معه:

إلى جانب الطلب على خدمات الفحص القانوني من قبل الشركات العامة وإدارتها، قد تحتاج مكاتب المراجعة إلى المساعدة من قبل الفاحص القانوني عند مراجعة القوائم المالية. ويوضح (Christensen et al, 2005) أنه بالرغم من

اختلاف دور كلاً من المراجع المستقل والفاحص القانوني، فإن كلا الطرفان يقع على عاتقه مسئولية اكتشاف الغش، فالنمو المتزايد لجرائم الإدارة (White Color Crimes) في الشركات أدى إلى تغير دور كلاً من المراجع المستقل والفاحص القانوني ذلك بالإضافة إلى التطور التكنولوجي، عولمة الاقتصاد، انتشار منظمات الأعمال الكبيرة والمعقدة التي تقوم بالمئات من العمليات والتي أدت جميعها إلى صعوبة اكتشاف الغش مما أدى بدوره إلى زيادة الحاجة إلى خبرات ومهارات الفاحص القانوني للقيام بهذا الدور.

وقد أوضحت (Colbert et al, 2004) أن الفاحص القانوني يمكن أن يساعد المراجع في المجالات الآتية:

أ – التصديق على تقرير الإدارة الخاص بالرقابة الداخلية:

طالب قانون Sarbanes Oxley الشركات العامة المقيدة بالبورصة أن تقوم بإعداد تقرير عن مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، وقد ترتب على ذلك زيادة في الطلب على بعض الخدمات غير التقليدية لمراجعي الحسابات الخارجيين والمتعلقة بفحص تقارير الإدارة عن مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية وإبداء الرأي في تلك التقارير في تقرير مستقل لمراجع الحسابات الخارجي.

ويشير (نور وآخرون، 2007) إلى أن الإصدارات المهنية الأمريكية قد أكدت على ضرورة قيام مراجع الحسابات الخارجي بالخطوات التالية لأغراض أداء مهمة إبداء الرأي في هذا التقرير : تخطيط أعمال فحص هيكل الرقابة، الحصول على فهم كامل لهيكل الرقابة، تقييم مدى فعالية تصميم هيكل الرقابة، اختبار وتقييم مدى فعالية تشغيل هيكل الرقابة، إعداد تقرير المراجعة والذي يتضمن إبداء الرأي في تقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية. وعند إجراء هذه الخطوات قد يستعين مراقب الحسابات بفاحص قانوني لمساعدته في التحقق من مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في منع واكتشاف الغش والتلاعب.

وتؤكد (Colbert et al, 2004) أن في هذه الحالة لابد أن يكون مراقب الحسابات قادراً على فهم أهداف ونطاق العمل الذي يقوم به الفاحص القانوني وأن تكون الافتراضات التي يقوم هذا الفاحص بالعمل بناء عليها واضحة لمراقب الحسابات وأن يقوم مراقب الحسابات بتقييم مدى إمكانية الاعتماد على النتائج التي خلص إليها الفاحص.

ويحذر معيار المراجعة الأمريكي (SAS 73) الخاص بالاستعانة بعمل الخبير أثناء المراجعة أنه لابد أن يكون مراقب الحسابات مدركاً بشكل جيد أنه لا يتشارك في إبداء الرأي مع الفاحص القانوني، فالمسئولية تقع على عاتق مراقب الحسابات وحده. كما أن مراقب الحسابات غير مطالب بالإشارة إلى الفاحص أو بنتائج عمله في التقرير. ولكن في حالة شعور مراقب الحسابات بأهمية النتائج التي توصل إليها الفاحص فإنه قد يضيف فقرة في التقرير يشير فيها إلى رأي الفاحص.

ب ـ مساعدة مراقب الحسابات على الاحتفاظ بأوراق العمل:

من المناطق الأخرى التي يستطيع فيها الفاحص القانوني مساعدة مراقب الحسابات هي كيفية الاحتفاظ بأوراق العمل، حيث طالب قانون Sarbanes Oxley مراقب الحسابات بالاحتفاظ بأوراق العمل، الإشعارات، رسائل البريد الإلكتروني، الوثائق الإلكترونية، المراسلات، الاتصالات، الآراء، التحليلات أو أي مستندات أخرى تم الاستعانة بها أثناء التكليف.

كما ألزمت هيئة تداول الأوراق المالية SEC مراقبي الحسابات بالاحتفاظ بأوراق العمل لمدة لا تقل عن سبعة سنوات من تاريخ انتهاء التكليف وفرضت عقوبات بالحبس والغرامة على المراجعين في حالة عدم الالتزام بتلك المتطلبات، لذلك يمكن أن يستعين مراقب الحسابات بخبرة الفاحص القانوني للأخذ برأيه في الأوراق التي لابد لمكتب المراجعة أن يحتفظ بها لتفادي وقوع أي جزاءات في

المستقبل. كما لابد لمراقب الحسابات أن يسعى للحصول على نسخ من أوراق العمل الخاصة بالخبير التي استند إليها عند إعداد تقريره وإبداء رأيه في أعمال الغش والفساد داخل المنظمة.

ج – مساعدة مراقب الحسابات في تخفيض مخاطر التقاضي ومخاطر المراجعة:

تعتبر الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات لاتخاذ القرار بقبول التكليف من العميل أو الاستمرار معه عامل أساسي لتخفيض مخاطر المراجعة وبالتالي مخاطر تعرض مراقب الحسابات للتقاضي من قبل العميل (AICPA, 2006).

ويعرف معهد المحاسبين القانوني الأمريكي في المعيار الأمريكي (SAS 47) مخاطر المراجعة بأنها : "المخاطر الناتجة عن فشل مراقب الحسابات بدون قصد في تعديل رأيه بشكل ملائم على القوائم المالية التي بها تحريفات جوهرية".

ويمكن لنزاهة وسمعة إدارة الشركة أن تعكس مدى إمكانية الاعتماد على السجلات للعميل وتمثيلات الإدارة وبالتالي على نتائج عملية المراجعة مما يؤثر بدوره على سمعة مكتب المراجعة واحتمال تورطه في أي قضايا أو نزاعات. لذلك حتى يمكن تخفيض هذه المخاطر، ومن الممكن أن يستعين مراقب الحسابات بفاحص قانوني لمساعدته في عملية اتخاذ القرار بقبول العميل أو الاستمرار معه من عدمه خاصة في تلك الشركات التي ترتفع فيها مخاطر الأعمال.

ويعرف (علي وآخرون، 2005) مخاطر الأعمال Business Risk بأنها تلك المخاطر الناتجة عن فشل الوحدة في تحقيق أهدافها مثل احتمال قيام المستهلكين بالشراء من المنافسين أو تعرض خطوط إنتاج الشركة أو منتجاتها للتقادم، أو زيادة الضرائب، أو فقدان عقود حكومية أو قيام الموظفين بإضراب ... إلخ.

يمكن للفاحص القانوني أن يقوم بفحص الوثائق العامة للشركة Public Document Review والذي يهدف إلى معرفة ما إذا كانت الإدارة تفتقد إلى

الأمانة والنزاهة من خلال تورطها من قبل في ممارسات مشبوهة للأعمال أو قيامها ببيع كميات كبيرة من الأسهم بشكل غير عادي مما يثير الشكوك حول وجود متاجرة داخلية للمعلومات Insider Trading. ويستطيع مراقب الحسابات الاعتماد على مثل هذه المعلومات لاتخاذ قراره بقبول التكليف أو رفضه.

وأثناء مرحلة العمل الميداني يستطيع مراقب الحسابات أن يستعين بفاحص قانوني لتخفيض مخاطر المراجعة، فمعايير المراجعة المتعارف عليها تلقي على مراقب الحسابات مسئولية تصميم وتخطيط أعمال المراجعة لتوفير درجة معقولة من التأكيد أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كان بسبب الخطأ أو الغش وفي حالة ارتفاع مخاطر الغش سواء تلك المتعلقة بتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول، تطالب معايير المراجعة المتعلقة بالغش (ISA 240, SAS 99) أن يقوم مراقب الحسابات بالتوسع في إجراءات المراجعة وتعديل طبيعة، توقيت، مدى إجراءات التحقق حتى يستطيع التعامل مع هذه المخاطر.

ولكن في بعض الحالات، قد يجد مراقب الحسابات أن مخاطر الغش مرتفعة إلى حد كبير وأنه لا يستطيع تصميم إجراءات المراجعة التي تتعامل مع تلك المخاطر، مما قد يدفعه لاتخاذ قرار بالانسحاب من التكليف مع إبلاغ الجهات الملاءمة بهذا الأمر.

من ناحية أخرى، قد يرى مراقب الحسابات أن الانسحاب من التكليف لن يكون التصرف الملائم وبالتالي قد يقوم بالاستعانة بفاحص قانوني لديه من الخبرات التي تمكنه من اكتشاف أعمال الغش ومساعدته في الحصول على الأدلة الكافية التي تسمح له بإبداء رأيه في القوائم المالية بشكل صحيح، فهناك العديد من إجراءات الفحص القانوني التي تساعد على التحقق من مدى انتشار الغش داخل المنظمة، حيث يمكن للفاحص أن يعتمد على مصادره السرية والبحث في رسائل البريد الإلكتروني للحصول على معلومات عن احتمالات وجود تواطؤ بين

الموظفين داخل الشركة وقيام الإدارة بالالتفاف حول هيكل الرقابة الداخلية لإخفاء الممارسات غير المشروعة.

وعلى سبيل المثال من الممكن أن يقوم الفاحص بإجراء المقابلات الشخصية مع مديري المشتريات، المخازن، الموردين للتحري عن أسباب عدم تسجيل المشتريات التي حدثت قرب نهاية السنة وتم استلامها ولكن لم يتم تسجيلها بالتزامات. بالإضافة إلى ذلك من الممكن تحليل رسائل البريد الإلكتروني المتعلق بهذه المعاملات لاختبار مدى صحة الأرصدة المختلفة أو البحث عن مؤشرات لوجود أي اتفاقيات جانبية بين المديرين داخل الشركة.

3 – تنظيم العمل بين المراجع الداخلي والفاحص القانوني:

تعتبر المراجعة الداخلية هي خط الدفاع الثاني لمواجهة الغش والتلاعب (Second Line of Defense). وهناك اعتقاد خاطئ وشائع أن المراجع الداخلي يقوم فقط بما يقوم به المراجع الخارجي المستقل ولكنه يقوم به مبكراً، أي أن المراجع الداخلي يقوم فقط بالتركيز على الحسابات المالية، نظم المحاسبة المالية، المخاطر المتعلقة بالرقابات المالية بحيث تكون الشركة في وضع جيد ومنظم عند وصول المراجع الخارجي. ويعتبر ذلك حقيقياً في جزء منه، ففي الواقع، تتراوح وظائف المراجعة الداخلية إلى حد كبير من التركيز على المحاسبة المالية وبيئة الرقابة المالية، إلى نطاق واسع من الخدمات التي تتطلب مستوى عالي من الخبرة والمهارة. وهذا ما سنركز عليه في الفرعيات التالية:

3 – 1 – مسئولية المراجع الداخلي:

في حين تركيز وحدات المراجعة الداخلية على المحاسبة المالية وبيئة الرقابة المالية، فإن بعض الوحدات الأخرى يكون لديها اهتمامات أخرى تتطلب العديد من المهارات والخبرات. فالشركات التي لا تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بقدر كبير، تقتصر وظيفة المراجعة الداخلية فيها على مراجعة العمليات، تقييم هيكل الرقابة الداخلية، تحسين وتطوير العمليات حيث يقوم المراجعون الداخليون

في هذه الشركات باختبار الحسابات والعمليات التي تقوم بها الشركة في ضوء النظام المحاسبي القائم بما يتضمنه من أساليب لإدارة المخاطر، وعند قيامهم باكتشاف أو تحديد أي عيوب في الرقابة، فإنهم يقوموا بتقديم بعض الحلول الملائمة للإدارة.

أما بالنسبة لتطوير العمليات، يقوم المراجعون الداخليون بالبحث عن أي افتقاد للكفاءة والفاعلية في العمليات ثم تقديم بعض الاقتراحات للإدارة بهدف تحسين العمل. أما المنشآت التي تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية بقدر كبير، فإن وحدة المراجعة الداخلية بها تعمل كوحدة استشارية مسئولة عن إدارة المخاطر والتعامل معها.

ولكن أيا كانت درجة التعقيد والتنوع في وظائف المراجعة الداخلية، فإن منع واكتشاف الغش والتلاعب يعتبر من الأهداف المالية الأساسية والتقليدية للمراجعة الداخلية. فالوجود الدوري والمستمر للمراجعين الداخليين في فروع العمل المختلفة أو في المركز الرئيسي يعتبر في حد ذاته أمر رادع للغش. كذلك زادت الحاجة في السنوات الأخيرة إلى هذه المهمة بشكل كبير، فوظيفة المراجعة الداخلية تقع في موقع يؤهلها لتقديم مثل هذه الخدمات بشكل جيد بافتراض أن أعضاء فريق المراجعة الداخلية قد حصلوا على التدريب اللازم والكافي في مجال كشف الغش والتلاعب إلى القدرة على تحديد المؤشرات التحذيرية وعلامات الخطر لاحتمال وجود غش أو تلاعب.

وقد قامت محكمة Thornburgh المسئولة عن الحكم في قضايا الإفلاس في الولايات المتحدة الأمريكية بإصدار تقرير عام 2002 تقدم فيه بعض النصائح للمراجعين الداخليين لتقوية دورهم في منع واكتشاف الغش والتلاعب داخل الشركة:

- زيادة درجة الشك المهني لأن ذلك يساعد على اكتشاف الحقائق والمؤشرات الحمراء للغش في وقت مبكر لحدوثه.

- المعرفة ببعض القيود التي من الممكن أن تحد من قدرة المراجع الداخلي على اكتشاف الغش مثل توجيه الإدارة له بالتركيز على الأمور التشغيلية بدلاً من النواحي المالية.
- الحصول على دعم حقيقي من الإدارة العليا، مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
- تقييم مخاطر الغش والتلاعب في القوائم المالية، خاصة في تلك المنظمات التي تزداد فيها احتمالات حدوث الغش بسبب زيادة تعقيد العمليات وانتشار أعمالها.
- العمل على إعداد خطة سنوية ملائمة للمراجعة الداخلية ومحاولة اتباعها وتقييم مدى ملائمة الالتزام بهذه الخطة ومدى اتباع الشركة لها.
- العمل على الاتصال الفعلي والفعال بلجنة المراجعة بدلاً من الاعتماد على الآخرين.

ويضيف التقرير الصادر عن اللجنة المتخصصة في التحري والفحص لشركة World Com – وهي إحدى الشركات التي تعرضت للإنهيارات والفضائح المالية في بداية هذا القرن – المزيد من النصائح للمراجعين الداخليين لزيادة قدراتهم على منع واكتشاف الغش:

- العمل على توفير الاتصال المفتوح بين الموظفين وفريق عمل المراجعة الداخلية.
- التركيز على التفاعل القوي بين فريق المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي.
- الحصول على التدريب والإلمام بالمهارات والكفاءات الملائمة لما لذلك من دور أساسي في التوجيه والمساعدة على اكتشاف الغش والتلاعب.

3 – 2 – نطاق خدمات المراجعة الداخلية والتغييرات التي طرأت عليها:

أدى صدور قانون Sarbanes Oxley عام 2002 إلى تغيير طبيعة مهنة المراجعة الداخلية وعلاقات التقرير الخاصة بها. فقبل إصدار القانون كانت كلاً

من الإدارة ومجلس الإدارة يقومان بتحديد نطاق خدمات المراجعة الداخلية على أساس سنوي وكان مدير إدارة المراجعة الداخلية يقوم بالتقرير إلى المدير المالي للشركة وهو المسئول عن الرقابة على الميزانية ومراجعة أنشطة المراجعة الداخلية بشكل دوري. أما الآن في ظل المتطلبات القانونية والتنظيمية الجديدة أصبحت إدارة المراجعة الداخلية تقوم بالتقرير إلى لجنة المراجعة وذلك للعمل على استقلال هذه المهنة وعدم التأثير عليها من قبل الإدارة.

أما بالنسبة لنوع الخدمات التي تقدمها المراجعة الداخلية، فقبل حوالي عقد من حدوث الإنهيارات المالية وسقوط شركة أنرون للطاقة كانت وظائف المراجعة متجهة بشكل قوي نحو الوظائف الاستشارية وما يتعلق بها من إدارة المخاطر مما نتج عنه توجيه قدر كبير من الموارد إلى مثل تلك الأعمال الاستشارية مقارنة بالموارد المخصصة للوظائف المتعلقة بالجوانب المالية. ولكن في الفترة الأخيرة حدث تحول كبير واتجاه قوي نحو الاهتمام بالجوانب المالية والرقابية من قبل وحدة المراجعة الداخلية. ويفسر (La Torre, et al, 2006) ذلك التحول من خلال السببين التاليين:

أ ـ أثناء الفترات الاقتصادية الصعبة عادة ما تكون الشركات غير مستعدة لتعيين فريق مراجعة داخلية متعدد المهارات للعمل كخبراء في إدارة المخاطر المتعلقة بالمنظمة لما يتضمنه ذلك من ارتفاع في التكلفة، وبالتالي تميل الشركات في هذه الفترات للتركيز على حماية القيمة، تخفيض ميزانية المراجعة الداخلية، الاهتمام بالمراجعة المالية وتقييم مدى كفاءة العمليات. فوحدة المراجعة الداخلية هي مركز تكلفة وليست مركز ربحية لذلك فهي تكون معرضة لخفض ميزانيتها أثناء فترات الركود وقد تحتاج إلى المحاربة للحصول على ميزانية عادلة في ظل الأولويات المتنافسة للإدارة.

ب ـ أدت التشريعات والقوانين الجديدة التي أعقبت الفضائح المالية الأخيرة إلى تحويل اهتمام الإدارة وما لديها من مجالس إلى الحاجة لزيادة العمل على ضمان نزاهة التقارير المالية مما نتج عنه إعادة الاهتمام مرة أخرى

بأساسيات المراجعة الداخلية وزيادة التركيز على اكتشاف الغش والتلاعب. أضف إلى ذلك توسع الشركات وانتشارها في أنحاء العالم وما يتبع ذلك من زيادة اعتماد الإدارة على وظيفة المراجعة الداخلية لتوفير التأكيد اللازم والمعقول فيما يتعلق بنزاهة الإدارة ومدى ملاءمة النظم المحاسبية المالية والرقابات في المناطق المتفرقة جغرافياً.

3 – 3 – أهمية استعانة المراجع الداخلي بالفاحص القانوني:

أوضحنا فيما سبق زيادة اهتمام وظيفة المراجعة الداخلية بمنع واكتشاف الغش والتلاعب. ويوضح (La Torre et al, 2006) أن المراجع الداخلي يعمل في ظل فريق عمل يتكون من الإدارة، المجلس، المراجع الخارجي، الفاحص القانوني، المستشار القانوني ومسئولي الأمن بأنواعهم المختلفة والذي أصبح التعاون المتبادل بينهم أمر حتمي وضروري لاكتشاف الغش ومنعه. وعلى الرغم من أهمية التعاون مع المديرين المسئولين عن أمن تكنولوجيا المعلومات لردع أي حالات للغش، فإن هناك اتجاه جديد للتركيز على دور المراجع الداخلي في اكتشاف الغش وعلى كيفية تفاعله مع الفاحص القانوني.

ويؤكد Lat Torre et al, 2006 على أهمية الفصل بين ردع واكتشاف الغش من ناحية والفحص والتحري عنه بواسطة الفاحص القانوني من ناحية أخرى، حيث يوضح أن قيام المراجع الداخلي بتنبيه الإدارة والمستشار القانوني باشتباهه في وجود غش وتلاعب وأهمية استدعاء فاحص قانوني للتقصي والفحص يعتمد على عدة عوامل مثل خبرة ومهارة فريق المراجعة الداخلية، سياسة المستشار القانوني وهدف الشركة في تحقيق أفضل الممارسات. فقد تقوم بعض الشركات بمطالبة المراجع الداخلي باستدعاء الفاحص القانوني بمجرد الاشتباه في وقوع الغش أي في مرحلة مبكرة من وقوعه. على الجانب الآخر، هناك نوع آخر من الشركات يقوم بتفويض المراجع الداخلي بتجميع أدلة مبدئية عند الاشتباه في وجود الغش ولا تقوم باستدعاء الفاحص القانوني إلا عند التأكد من حدوثه.

وينتقد (La Torre et al, 2006) النوع الثاني من الشركات حيث يفضل الاستعانة بالفاحص القانوني بمجرد الاشتباه في حدوث الغش، ذلك لأن الفاحص يكون مدرباً على كيفية تحديد الإجراءات التي يتم اتخاذها فيما بعد. أي أنه من الأفضل لإجراءات الفحص القانوني أن تبدأ بمجرد الانتهاء من الإجراءات الروتينية للمراجعة فأي استراتيجية للانتشار والتوسع للبحث عن الغش من قبل شخص غير متخصص في اكتشافه قد تؤدي إلى فقدان أثر الغش أثناء فترة البحث التي تتبع الاشتباه في الغش وتسبق اكتشاف الخطأ.

بالإضافة إلى ما سبق، هناك سبب آخر يوجب على المراجع الداخلي الاستعانة بالفاحص القانوني عند الاشتباه في الغش، وهو احتمال تحيز المراجع الداخلي وفقد استقلاله سواء في الظاهر والواقع، فقد أمضى المراجع وقتاً طويلاً في الشركة وقام بتطوير شبكة من العلاقات الجيدة مع معظم المديرين مما يضعه في موقف لا يؤهله إلى إجراء فحص رسمي عن الغش. أيضاً، إن من أهم أهداف المراجع الداخلي اكتساب ثقة الأطراف الذي يعمل معها في الشركة وتوطيد علاقته بهم، لذلك فإن التحقيق معهم عند الاشتباه في الغش قد يؤثر سلبياً على تلك العلاقات فيما بعد.

3 – 4 – العوامل التي تؤثر على درجة التعاون بين المراجع الداخلي والفاحص القانوني:

يؤكد (Stramstad, 2006) على أهمية تعاون الفاحص القانوني مع المراجع الداخلي لتحسين كفاءة وفعالية إجراءات الفحص، فالمراجع الداخلي يعرف الشركة والأفراد العاملين بها أو النظم والعمليات الخاصة بها بشكل أفضل بالمقارنة مع الفاحص القانوني، كما أن المراجع الداخلي لديه العديد من المهارات والكفاءات التي تمكنه من التعاون مع الفاحص القانوني لاكتشاف أي أعمال الغش ومخالفات مشتبه فيها.

ولكن يؤكد (Stramstad, 2006) أن لجنة المراجعة والتي عادة ما تكون مسئولة عن إجراءات الفحص والتحري لابد أن تقوم بأخذ العديد من العوامل في الاعتبار لضمان نجاح التعاون بين المراجع الداخلي والفاحص القانوني، منها على سبيل المثال:

أ – موقع ووظيفة المراجعة الداخلية داخل المنظمة:

قد يختلف الموقع الفعلي لوحدة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة عن الموقع المفترض والمخطط له. لذلك لابد من تقييم موقع المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمي للشركة وتقييم طبيعة وظيفة المراجعة الداخلية من خلال معرفة رؤية أو غاية هذه الوحدة والطريقة التي يتم بها قياس وتقييم أدائها سواء من حيث مستوى التغطية، عدد المواقع التي يقوم المراجع الداخلي بزيارتها، أنواع الموضوعات التي يتم طرحها للنقاش، الوفورات المالية التي يساهم هذا القسم في تحقيقها ومدى مشاركته في تحسين العمليات.

ومن الأمور الأخرى التي يجب أخذها في الاعتبار:

- ما إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية تركز على تأكيد الرقابات Controls Assurance – والذي ينعكس على مراجعات الالتزام، أو تهتم بتقديم الاستشارات الرقابية Controls Consulting – .
- ما إذا كانت خطة إدارة المراجعة الداخلية تلتزم بالمعايير الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين المتعلقة باستخدام المداخل التي تعتمد على الخطر Risk Based Approach عند تحديد أولويات أنشطة المراجعة الداخلية والتي لابد لها أن تتوافق مع أهداف المنظمة.
- ما إذا كان هناك مراجعين داخليين مدربين على إجراءات وأساليب الفحص القانوني؟ وهل يمثل هؤلاء المراجعين مجموعة مستقلة من الفاحصين؟ وعند الاشتباه في حدوث غش، هل يقوم المراجعون الداخليون بإجراء التحريات

اللازمة من خلال فريق متخصص من الفاحصين القانونيين أم يتم الاستعانة بالمراجعين المكلفين أساساً لمراجعة المشروع.

- ما إذا كان هناك إجماع بشأن دور المراجعة الداخلية داخل المنظمة.
- ما إذا كان يتم تنفيذ اقتراحات المراجع الداخلي والعمل بها من عدمه ولماذا؟
- ما هي مقدار ميزانية المراجعة الداخلية الخاضعة لتصرفات المراجعين الداخليين؟ وهل يقوم المراجعون بأنفسهم بإعداد الخطة الاستراتيجية للمراجعة والموازنة أم هناك تدخل قوي في هذا الأمر من قبل المدير المالي للشركة.
- ما هي درجة التفاعل بين كلا من إدارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة ؟ وهل يقومان بالاجتماع بشكل دوري ومناقشة الأمور بعمق أم يقوموا بالاجتماع في مواعيد رسمية محدد خلال السنة؟

ب – مهارة وكفاءة المراجع الداخلي:

بعد الحصول على فهم متعمق للأمور والعوامل السابقة، لابد للفاحص القانوني أن يأخذ في اعتباره أفضل الطرق التي يمكن من خلالها لفريق الفحص أن يعمل بشكل فعال مع المراجع الداخلي حتى يكون الفاحص القانوني مستعداً لتقديم اقتراحاته بهذا الشأن إلى لجنة المراجعة، فكل فريق بما لديه من مهارات يساهم في تحقيق المهمة، وأفضل الحلول هل ذلك الحل الذي يتضمن عمل كلاً من الفاحص القانوني والمراجع الداخلي سوياً. فالمراجع الداخلي عادة ما يجلب المهارات الآتية لفريق العمل:

- **مهارات تتعلق بأعمال المراجعة:** مثل تجميع الوثائق، مقارنة الإجابات المختلفة ببعضها، كيفية اختيار العينات، اختبار وتحليل البيانات.
- **مهارات تتعلق بإدارة المشاريع:** مثل التخطيط، ترتيب المواعيد، إدارة الوثائق والمستندات، تنظيم خطوات عملية المراجعة (بما في ذلك المتابعة) وتسجيل وتوصيل النتائج.

- **المعرفة بالشركة والنظم:** أي المعرفة بالهيكل التنظيمي للشركة، كيفية إجراء المعاملات، أوجه القوى والضعف للأشخاص، النظم والعمليات في الشركة.

وباستخدام هذه المهارات والكفاءات، يصبح المراجع الداخلي في موقع يؤهله بشكل جيد للحصول على معلومات عن الأشخاص، النظم والعمليات، فالمراجعات السابقة تزيد من إدراك المراجع للأمور، وتجعله عنصر فعال في فريق جمع البيانات أو إبداء النصح فريق الفحص القانوني عن الأمور والموضوعات التي قد تطفو إلى السطح أثناء الفحص وإجراءات المتابعة الممكنة.

في نفس الوقت، لابد لجميع الأطراف المشتركة في التحري أن تدرك أن السلوكيات الخاصة بالمراجعة لا تطبق على الفحص القانوني. على سبيل المثال، لا يصح عند إجراء فحص قانوني القيام بالإعلان المسبق عن الزيارة أو إرسال طلب مسبق للحصول على وثائق معينة. فالخبرة المتراكمة للمراجع الداخلي بأمور الشركة قد تكون خط دفاع قوي لردع واكتشاف الغش ولكن لابد للفاحص القانوني أن يدرك أن تلك المعرفة بأمور الشركة يمكن أن تكون سلاح ذو حدين، فعلى الرغم من أنها قد تساعد على بداية الفحص والتحري بشكل قوي وفعال إلا أنها يمكن أن تعمل كعائق لتحقيق أهداف الفحص، لذلك قد تختار لجنة المراجعة أو الطرف المسئول عن الفحص والتحري إقصاء المراجع الداخلي وإجراء الفحص بدون الاستعانة بأي مدخلات أو موارد من داخل المنظمة.

4 – الإشارات التحذيرية المحتملة للغش وكيفية اكتشافها:

أوضحنا في الجزء السابق من هذا البحث أن الغش يعتبر أكثر خطورة من الخطأ لأنه ينتج بسبب تحريفات متعمدة مقصودة. فوفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 240، فإن العامل الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان التصرف الذي أدى إلى تحريفات في القوائم المالية متعمد أو غير متعمد. ويشتمل الغش على اختلاس الأصول أو إعداد تقارير مالية مضللة.

ويوضح (Arens et al, 2006) أن اختلاس الأصول Misappropriation of Assets هو أحد أنواع الغش الذي يتضمن سرقة بعض أصول الشركة. وفي العديد من الحالات، لا يتضمن الاختلاس مبالغ ذات أثر جوهري على القوائم المالية، ولكن من ناحية أخرى، فإن فقد الشركة لأصولها يعطي مؤشراً هاماً لوجوب قلق الإدارة حول هذه الظاهرة. وهذا النوع من الغش يسمى أحياناً بغش العاملين والموظفين لأنه عادة ما يتم في المستويات السفلى من الهيكل التنظيمي للشركة على الرغم من تورط الإدارة العليا في بعض الحالات في مثل هذا النوع من الغش حيث أنها أكثر قدرة من الموظفين على إخفاء تلك الاختلاسات بشكل يصعب اكتشافه.

ويوضح معيار المراجعة الدولي 240 "مسئولية المراجع التي تتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية" أن هناك طرق متعددة لاختلاس الأصول مثل اختلاس المتحصلات النقدية (مثل اختلاس متحصلات العملاء، أو تحويل المتحصلات إلى الحسابات الشخصية في البنوك من خلال حسابات الإقفال)، سرقة الأصول المادية أو حقوق الملكية (مثل سرقة المخزون لأغراض الاستخدام الشخصي أو البيع، سرقة الخردة بغرض إعادة بيعها، التواطؤ مع أحد المنافسين من خلال الإفصاح عن بعض البيانات التكنولوجية في مقابل الحصول على مبلغ معين)، التسبب في قيام الشركة بدفع مبالغ لسلع وخدمات لم يتم استلامها (مثل الدفع لموردين وهميين، قيام العاملين في قسم المشتريات بعمل مدفوعات خلفية للموردين في مقابل المبالغة في أسعار الشراء، الدفع لموظفين وهميين لا وجود لهم) أو استخدام أصول الشركة في أغراض شخصية (مثل استخدام أصول الشركة كضمان لقرض شخصي).

وعادة ما يصاحب اختلاس الأصول وجود سجلات أو وثائق مضللة أو خاطئة من أجل إخفاء حقيقة اختلاس هذه الأصول أو القيام برهنها بدون التفويض الملائم.

أما النوع الآخر من الغش وهو إعداد تقارير مالية مضللة Fraudulent Financial Reporting فيتضمن التحريفات المتعمدة التي تشتمل على حذف قيم معينة،أو إخفاء إفصاحات معينة بهدف خداع مستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم ذلك من خلال قيام الإدارة بإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي القوائم المالية للتأثير على إدراكهم بشأن أداء الوحدة وربحيتها. ومن الممكن إعداد تقارير مالية مضللة من خلال التلاعب، التزوير وتغيير السجلات المحاسبية والوثائق المساندة التي يتم إعداد القوائم المالية بناء عليها، أو من خلال التعمد في سوء تمثيل أو حذف الأحداث، العمليات أو المعلومات الجوهرية من القوائم المالية، سوء التطبيق المتعمد للمبادئ المحاسبية التي تتعلق بالقيم، التصنيفات، طرق العرض أو الإفصاح.

وقد اتفق كلاً من معيار المراجعة الدولي (ISA 240) ومعيار المراجعة الأمريكي (SAS 99) على أن الإدارة والمسئولين عن حوكمة الشركات هم المسئولون في الأساس عن منع واكتشاف الغش والتلاعب من خلال وضع آليات ملائمة تقلل فرص القيام بالغش وتمنعه ومن الممكن لهذه الآليات أيضاً أن تقنع الأشخاص بعدم القيام بأي محاولة للغش والتلاعب لأن هناك احتمال باكتشافه والمعاقبة عنه.

ويتطلب ذلك التزام الإدارة بخلق مناخ عام من الأمانة والسلوك الأخلاقي في المنظمة وحثِ العاملين على الالتزام بهذا السلوك. أما مسئولية مراقب الحسابات فتنحصر في الحصول على تأكيد معقول أن القوائم المالية في جميع جوانبها الهامة خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش أن التلاعب بشكل عام.

ويرى (الصحن وآخرون، 2006) أن الرقابة المحاسبية هي جزء من الرقابة الداخلية مصممة لزيادة الثقة في السجلات المحاسبية وحماية الأصول. لذلك فوفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، يجب أن يقوم مراقب الحسابات بتحديد مواطن الضعف الهامة في الرقابة المحاسبية ومن ثم يتوسع في اختبارات التحقق في تلك المجالات. لذلك، من الممكن أن نتوقع أن يكتشف المراجع التحريفات

الهامة في القوائم المالية التي تحدث بسبب مواطن الضعف الرئيسية في الرقابة (داخل النظام).

أما بالنسبة للتحريفات الجوهرية التي تحدث نتيجة للتواطؤ بين الموظفين بالعمل سوياً للالتفاف على هيكل الرقابة الداخلية أو عن طريق تخطي الإدارة وتجاهلها للرقابة الداخلية (خارج النظام)، فإن اكتشاف مثل هذه التحريفات هو أمر في غاية الصعوبة بالنسبة للمراجع خاصة في ظل وجود أساليب متطورة لإخفاء الحقائق. ومن هنا يأتي دور الفاحص القانوني وذلك عند إثارة الشكوك والشبهات بوجود احتمالات بالغش أو التلاعب والتي يمكن أن تظهر عند وجود أي من عوامل خطر الغش والتالي تستوجب استدعاء الفاحص القانوني، والتي سوف نتناولها فيما يلي:

4 – 1 – عوامل خطر الغش أو التلاعب Fraud Risk Factors:

هي تلك الأحداث أو الشروط التي تشير إلى احتمال وجود حوافز أو ضغوط لارتكاب الغش أو توفر الفرص لارتكابه. ويقسم معيار المراجعة الدولي (ISA 240) عوامل خطر التلاعب إلى العوامل التي تشير إلى احتمالات تحريف القوائم المالية وعوامل تشير إلى احتمالات تتعلق باختلاس الأصول. وفي كل نوع من أنواع التلاعب فإن عوامل الخطر يمكن تقسيمها إلى ثلاثة فئات وهي الدافع / الضغط، الفرصة، والاتجاه العقلي والرشد للأفراد، على سبيل المثال:

- قد يوجد الحافز أو الضغط لارتكاب الغش والتلاعب في التقارير المالية عندما تقع الإدارة تحت ضغط من مصادر خارج الوحدة أو داخلها لتحقيق الأرباح المستهدفة (والتي قد تكون غير واقعية) أو أي نتائج مالية أخرى – خاصة عندما تكون هناك آثار وخيمة لفشل الإدارة في تحقيق تلك الأهداف المالية.
- قد توجد الفرصة لارتكاب الغش عندما يشعر الشخص أنه يمكنه تخطي هيكل الرقابة، ذلك – لأنه على سبيل المثال، يوجد في موقع ثقة أو لديه معرفة بنواحي الضعف المعينة الموجودة في هيكل الرقابة الداخلية.

- قد يكون لدى الأفراد القدرة على تبرير تصرفاتهم المضللة، فبعض الأشخاص لديهم الشخصيات، الصفات أو مجموعة القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بتعمد القيام بتصرفات غير أمينة. على الرغم من ذلك، يمكن للأشخاص الأمناء أن يقوموا بارتكاب أعمال الغش عند تواجدهم في بيئة تضغط عليهم بالشكل الذي يدفعهم لارتكاب مثل هذه الأعمال.

نوضح فيما يلي أمثلة لكل منها:

1/1/4 – الحوافز / الضغوط : تعني استعداد الإدارة أو العاملين لارتكاب الغش أو التلاعب في القوائم المالية أو اختلاس الأصول.

الحوافز / الضغوط التي قد تشير إلى احتمال تحريف القوائم المالية:

أ – الظروف الاقتصادية، الصناعية أو التشغيلية التي تهدد الاستقرار المالي أو الربحية للوحدة نتيجة لزيادة حدة المنافسة أو تشبع السوق، الحساسية العالية للتغيرات السريعة مثل التغيرات التكنولوجية، تقادم المنتجات أو معدلات الفوائد، الانخفاضات الجوهرية في الطلب من قبل العملاء أو زيادة فشل الأعمال سواء في الصناعة أو في الاقتصاد ككل، وجود خسائر تشغيلية تهدد بالإفلاس، الرهنية، محاولات الاستحواذ العدائية على الإدارة Hostile Takeover.

ب – وتزداد الضغوط على الإدارة لتحقيق احتياجات وتوقعات الأطراف الثلاثة نتيجة لتوقعات المحللين الاستثماريين، المستثمرين في هيئة مؤسسات، الدائنين المهمين أو الأطراف الأخرى الخارجية لأرباح الشركة أو اتجاهات التوقعات، الحاجة للحصول على المزيد من التمويل سواء عن طريق الملكية أو المديونية – بما في ذلك تمويل المشاريع الكبرى للبحث أو التطوير أو النفقات الرأسمالية.

ج – توضح المعلومات المتاحة احتمال تهديد الموقف المالي الشخصي للإدارة أو المسئولين عن حوكمة الشركة بسبب الأداء المالي للوحدة الناتج عن وجود مصالح مالية جوهرية داخل الوحدة، ربط جزء كبير من حوافز

الإدارة (مثل المكافآت وخيارات الأسهم) بأسعار الأسهم، النتائج التشغيلية، الموقف المالي، أو التدفقات النقدية.

د - تزايد الضغوط على الإدارة أو الأشخاص المسئولين عن العمليات لتحقيق الأهداف الماليـة الموضـوعة من قبل المسئولين عن حوكمة الشركة بما في ذلك أهداف الحوافز المتعلقة بالمبيعات أو الربحيـة.

الحوافز / الضغوط التي قد تشير إلى احتمال اختلاس الأصول:

أ - قد تخلق الالتزامات المالية الشخصية ضغوط على الإدارة أو الموظفين المتعاملين مع النقدية أو أي أصول أخرى قابلة للسرقة لاختلاس هذه الأصول.

ب - وجود علاقات عدائية بين الوحدة والعاملين المتعاملين مع النقدية أو أي أصول أخرى قابلة للسرقة مما قد يشجع هؤلاء العاملين على اختلاس تلك الأصول. على سبيل المثال، قد تحدث العلاقات العدائية من خلال الفصل غير المتوقع للعاملين، أو نتيجة للترقيات، الحوافز، أو المكافآت غير المتفقة مع التوقعات.

2/1/4 - الفـــرص : وتعني الظروف التي تهيئ الفرصة للإدارة والعاملين لتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول من خلال ضعف أنظمة الرقابة الداخلية، وتتضمن:

الفرص التي قد تشير إلى احتمال تحريف القوائم المالية:

أ - قد توفر طبيعة الصناعة أو العمليات الخاصة بالوحدة الفرص لتحريف التقارير المالية نتيجة للقيام بعمليات جوهرية مع الأطراف ذات العلاقة لا تقع ضمن المسار الطبيعي لأعمال الوحدة أو مع الوحدات الأخرى ذات العلاقة ولا يتم مراجعتها أو يتم مراجعتها من قبل مكاتب مراجعة أخرى.

ب – وجود مادي قوي للوحدة أو القدرة على الهيمنة على قطاع صناعي معين بحيث يسمح للوحدة بإملاء شروطها على الموردين أو العملاء مما قد يؤدي إلى القيام بعمليات غير ملائمة.

ج – وجود أصول، التزامات، إيرادات أو مصروفات تعتمد على تقديرات جوهرية تتطلب أحكام غير موضوعية أو عدم تأكد يصعب تأييده.

د – وجود عمليات جوهرية غير عادية أو معقدة إلى حد كبير خاصة قرب نهاية الفترة تطرح العديد من التساؤلات بشأن مضمون تلك العمليات.

هـ – عدم فعالية متابعة الإدارة نتيجة إلى:

* هيمنة شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص على الإدارة بدون اتخاذ الإجراءات الرقابية التعويضية لذلك.

* عدم فعالية الإشراف من قبل المسئولين عن حوكمة الشركة على عملية إعداد التقرير المالي وهيكل الرقابة الداخلية.

و – وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير فعال نتيجة إلى:

* صعوبة تحديد المنظمة أو الأشخاص الذين لديهم مصالح للسيطرة على الوحدة.

* وجود هيكل تنظيمي معقد بشكل متزايد يتضمن وحدات قانونية أو خطوط إدارية غير عادية للسلطة.

* إرتفاع معدل دوران الإدارة العليا، المستشار القانوني، أو المسئولين عن حوكمة الشركة.

ز – وجود عيوب في مكونات هيكل الرقابة الداخلية نتيجة لما يلي:

* المتابعة غير الملائمة لهيكل الرقابة بما في ذلك الأساليب الرقابية الآلية أو الرقابة على إعداد التقارير المالية المرحلية.

* ارتفاع معدلات دوران أو عدم تفعيل سياسات توظيف العاملين في أقسام المحاسبة، المراجعة الداخلية، أو تكنولوجيا المعلومات.

* عدم فعالية نظم المحاسبة ونظم المعلومات بما في ذلك المواقف التي تتضمن نواحي ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية.

الفرص التي قد تشير إلى احتمال اختلاس الأصول:

أ – قد تؤدي بعض الخصائص أو الظروف إلى زيادة فرص تعرض الأصول للاختلاس. على سبيل المثال، تزداد فرص اختلاس الأصول في حالة وجود مقدار كبير من النقود في حيازة الموظفين، وجود عناصر مخزون صغيرة الحجم، مرتفعة القيمة أو ذات طلب مرتفع عليها، سهلة التغيير أو النقل مثل الماس، رقائق الحاسب الآلي، وجود أصول ثابتة صغيرة الحجم، قابلة للتسويق أو التي يكون هناك صعوبة في توصيف ملكيتها.

ب – وجود هيكل غير ملائم للرقابة الداخلية على الأصول مما يؤدي إلى زيادة تعرض هذه الأصول إلى الاختلاس. على سبيل المثال من الممكن أن يتم اختلاس الأصول نتيجة لعدم الفصل الملائم بين المهام، عدم الإشراف الملائم على النفقات الخاصة بالإدارة العليا مثل بدلات السفر أو أي استردادات أخرى للأموال، عدم القيام بالاختيار الملائم للموظفين المتقدمين إلى الوظائف التي يتم فيها حيازة قدر كبير من الأصول، تسجيل الأصول بشكل غير ملائم، عدم وجود نظام ملائم للتفويض والموافقة على العمليات، عدم وجود إجراءات رقابية وقائية ملائمة على النقدية، الاستثمارات، المخزون أو الأصول الثابتة، عدم القيام بالتوثيق الوقتي والملائم للعمليات مثل توثيق الخصومات التي تمت للعملاء عند رد البضائع، وعدم وجود إجازات إجبارية للموظفين القائمين بوظائف رقابية هامة.

الاتجاه العقلي والرشد للأفراد: ويقصد به اتجاهات الأفراد نحو تبرير قبول ارتكاب الغش والتلاعب وتتضمن:

الاتجاهات العقلية التي قد تشير إلى احتمال تحريف القوائم المالية:

أ – عدم فعالية الاتصال، التطبيق أو التأييد للقيم الخاصة بالوحدة أو المعايير الأخلاقية الموضوعة من قبل الإدارة أو القيام بتوصيل قيم غير ملائمة أو معايير أخلاقية غير ملائمة.

ب – تدخل الإدارة غير المالية بشكل متزايد في اختيار السياسات المحاسبية أو في تحديد التقديرات الجوهرية.

ج – وجود تاريخ معروف لتجاوز الوحدة لقوانين الأوراق المالية أو القواعد والتنظيمات الأخرى، أو وجود تاريخ عن الإدعاءات ضد الوحدة، إدارتها العليا، أو المسئولين عن حوكمة الشركة بالغش أو بتخطيها للوائح والقوانين.

د – وعود الإدارة بالالتزام بتحقيق توقعات خيالية أو جريئة للمحللين، الدائنين أو الأطراف الثلاثة الأخرى.

هـ - فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف الجوهرية والمعروفة في هيكل الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

و – اهتمام الإدارة باستخدام طرق غير ملائمة لتخفيض الأرباح المعلنة لأسباب تتعلق بالحوافز الضريبية.

ز – إنخفاض الروح المعنوية للعاملين في الإدارة العليا.

ح – عدم قيام المالك المدير بالفصل بين العمليات الشخصية والعمليات الخاصة بأعمال الوحدة.

ط – تكرار محاولات الإدارة لتبرير الإجراءات المحاسبية غير الملائمة بناء على أهميتها النسبية.

ك – توتر العلاقة بين الإدارة وبين المراجع الحالي أو السابق نتيجة لفرض متطلبات غير معقولة على المراجع مثل وضع قيود خيالية على الوقت فيما يتعلق باستكمال أعمال المراجعة أو إصدار تقرير المراجعة وفرض قيود

على المراجع تحد بشكل غير ملائم من وصوله إلى الأفراد أو المعلومات أو قدرته على الاتصال بشكل فعال مع المسئولين عن حوكمة الشركة.

الاتجاهات العقلية التي قد تشير إلى احتمال اختلاس الأصول:

أ – تجاهل الحاجة لمتابعة أو تخفيض المخاطر المتعلقة باختلاس الأصول.

ب – تجاهل هيكل الرقابة الداخلية على اختلاس الأصول من خلال تخطي الأساليب الرقابية الموجودة حالياً أو من خلال الفشل في تصحيح العيوب المعروفة في الرقابة الداخلية.

ج – وجود سلوكيات تشير إلى عدم الرضا عن الوحدة أو عن طريق تعاملها مع الموظفين.

د – التغييرات في السلوكيات أو طريقة المعيشة التي تشير إلى احتمال اختلاس الأصول.

هـ - التساهل في السرقات الصغيرة.

بالإضافة إلى ذلك هناك بعض الأمور التي تعتبر بمثابة إشارات تحذيرية Red Flags لاحتمال وجود الغش، منها على سبيل المثال:

أ – وجود فروق في السجلات المحاسبية، ويتضمن ذلك:

* عدم تسجيل المعاملات بشكل كامل ووقتي أو تسجيلها بشكل غير ملائم من حيث قيمتها، الفترة المحاسبية، التصنيف أو سياسة الشركة.

* عدم وجود السند الكافي لبعض الأرصدة أو إجراء معاملات دون التفويض بها.

* التعمد في إجراء تسويات في آخر لحظة بحيث تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.

* وجود أدلة على وصول الموظفين إلى نظم وسجلات لا تتفق مع قدر الوصول اللازم للقيام بالمهام المفوضة إليهم.

* وجود فروق جوهرية بين الأستاذ العام والمساعد أو بين الجرد المادي للأصول وما يتعلق بها من حسابات ولم يتم التقصي عنها أو تصحيحها في الوقت المناسب.

ب – تسجيل العمليات دون وجود تفويض من الإدارة.

ج – اكتشاف أمور غير ملائمة لم يتم الإفصاح عنها من قبل الإدارة قبل ذلك.

د – وجود حسابات عملاء معلقة لفترات طويلة.

هـ - اكتشاف وجود أعمال للغش في فترات سابقة ممتدة مما يؤدي إلى زيادة أهميته النسبية والحاجة إلى إجراء فحص مستقل للكشف عن أبعاد هذه التصرفات بشكل كامل وتحديد ما إذا كان هناك حاجة لتصحيح القوائم المالية الخاصة بالفترات السابقة من عدمه.

و – التضارب في الأدلة أو نقصها وهو أحد الإشارات التحذيرية التي تقترح وجود أعمال الغش والتي تظهر من خلال:

* فقدان الثقة.

* عدم توافر الوثائق الأصلية لبعض المستندات على الرغم من توقع وجودها.

* وجود عناصر أو تسويات غير مفسرة.

* الحصول على إجابات غير متناسقة، مبهمة أو غير قابلة للتصديق من قبل الإدارة أو الموظفين عن الاستفسارات أو إجراءات الفحص التحليلي.

* وجود اختلافات غير عادية بين سجلات الوحدة والردود على المصادقات.

* وجود نقص كبير في قيم المخزون أو الأصول المادية الأخرى.

* عدم اكتمال أو عدم ملائمة السجلات المحاسبية بشكل جوهري.

* وجود أدلة غير عادية مثل إجراء تعديلات بخط اليد في وثائق عادة ما يتم طباعتها الكترونياً.

ز – وجود مشاكل ونزاعات بين المراجع والعميل يعتبر إحدى الإشارات التحذيرية التي يحتمل اشتمالها على الغش مثل:

* تكرار النزاع مع المراجع الحالي أو السابق بشأن موضوعات تتعلق بالمحاسبة، المراجعة أو التقرير.
* استبداد الإدارة عند التعامل مع المراجع، خاصة فيما يتعلق بمحاولة الإدارة للتأثير على نطاق عمل المراجع.
* اتخاذ العاملين في الشركة محل المراجعة موقف عدائي تجاه فريق المراجعة.
* قيام الإدارة بالكذب والتهرب من الإجابة على استفسارات المراجع والتباطؤ في توفير المعلومات المطلوبة منها.
* فرض قيود رسمية أو غير رسمية على المراجع تحد بشكل غير ملائم من وصوله إلى الأشخاص أو المعلومات وتقلل من قدرة المراجع على الاتصال بشكل فعال مع مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة.
* عدم استعداد الإدارة لتسهيل وصول المراجع إلى الملفات الإلكترونية الرئيسية لاختبارها بواسطة أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الآلي.
* عدم استعداد الإدارة لإضافة أو تعديل الإفصاحات في القوام المالية ليصبحوا أكثر اكتمالاً وشفافية.

وتزداد قدرة الفاحص على اكتشاف الغش من خلال الفهم المتعمق للمنشأة والبيئة التي تعمل في ظلها، فهذه المعرفة سوف تحسن من قدرة الفاحص على تحديد العيوب أو أي إشارات تحذيرية أخرى محتملة مثل الضعف في الرقابة، وجوذ عمليات دون مبرر واضح لها لأغراض العمل، معاملات مع الأطراف ذات العلاقة، والأداء المالي غير المتوقع. لذلك من الضروري فهم الأعمال، إجراءات

الرقابة المطبقة، عملية إعداد الموازنة، السياسات المحاسبية، الصناعة، المناخ الاقتصادي العام المؤثر على المنشأة.

الصعوبات المتعلقة بتفسير عوامل الخطر:

يوضح (Kenyon & Tilton, 2006) على أهمية تفسير العوامل والمؤشرات المحددة للخطر بشكل دقيق، ذلك لأن هناك بعض الصعوبات المتلازمة عند تحديدها وتفسيرها مما يخلق تحدي للفاحص ولذلك نلخصها فيما يلي:

أ – **وجود خطر بالغش لا يعتبر دليل على وجوده** : لا تعتبر عوامل الخطر أدلة على وجود الغش، فهذه العوامل تشير إلى طبيعة البيئة أو المواقف التي تزداد فيها مخاطر حدوث تحريفات جوهرية بسبب الغش سواء بشكل عام أو في قطاع وظيفي أو جغرافي معين خاص بعمليات الوحدة. على سبيل المثال، من الممكن قيام الأفراد بتحريف القوائم المالية لصالحهم لدرجة تصل إلى ارتكاب الغش عندما تعتمد نظم الحوافز والمكافآت على الأرقام في القوائم المالية، ففي كثير من الحالات، كانت نظم الحوافز والعلاوات هي الحافز وراء ارتكاب العديد من حالات الغش وإتهام الكثير من المديرين الماليين باكتساب مكافآت كبيرة والتربح من بيع أسهم الشركة بناء على قوائم مالية تمثل الموقف المالي ونتائج العمليات بشكل مضلل، ولكن ذلك لا يعني بالضرورة أن وجود نظم للحوافز والمكافآت تعتمد على القوائم المالية هو دليل قاطع على تحريف القوائم المالية، ولكنه أمر لابد من أخذه في الاعتبار عند تقدير المخاطر الكلية.

ب – **يمكن لعوامل خطر الغش أن تشير إلى وجود مخاطر أخرى بخلاف الغش:** لا تشير العديد من عوامل الغش إلى خطر الغش فقط، لكنها قد تشير إلى ارتفاع مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ البشري أو أخطاء في التشغيل. على سبيل المثال، إن وجود عيوب في هيكل الرقابة الداخلية يمكن أن يعتبر مؤشر لوجود خطر بالغش، ولكنه ينطوي أيضاً على خطر آخر وهو

احتمال حدوث أخطاء وعدم اكتشافها بدون وجود النية لارتكاب الغش. في بعض الأوقات، تفشل الهياكل الضعيفة للرقابة الداخلية في الحد من أو تحريف الأخطاء المحاسبية أو أخطاء التقرير، لذلك ينبغي على المراجع ألا يقلل من إحدى الاحتمالين بدون الاستناد إلى أساس معقول للقيام بذلك.

ج ـ يمكن لعوامل خطر الغش أن تكون غامضة أو يتضمنها بعض الالتباس: من الممكن تفسير بعض عوامل الغش بشكل برئ أو بافتراض سوء النية. على سبيل المثال، قد يشر تعقد هيكل الشركة ووجود عدد كبير من الشركات التابعة عبر البحار وكم هائل من العمليات بين فروع الشركة إلى ارتفاع مخاطر الغش أو قد يكون خاصية متلازمة لأعمال هذه الشركة. لذلك لابد من التركيز على البحث عن الحقائق والتقييم الانتقادي للأدلة المجمعة.

د ـ لا يوجد علاقة خطية بين عدد عوامل خطر الغش ومستوى مخاطر الغش: بصفة عامة، كلما زادت عوامل خطر الغش التي قام الفاحص بتحديدها لدى العميل، كلما ارتفعت المخاطر الكلية لحدوث الغش. ولكن يمكن لقليل من عوامل الخطر التي قد تتواجد في منطقة رئيسية في الشركة أن تكون محور اهتمام من قبل الفاحص. لذلك فالهدف ليس فقط تقدير احتمال حدوث تحريفات جوهرية بسبب الغش، ولكن أيضاً تحديد، أين وكيف يمكن لهذا الأمر أن يحدث.

هـ ـ لا تعتبر عوامل خطر الغش ذات أهمية محدودة بمفردها: لا تعتبر عوامل خطر الغش ذات أهمية محدودة بمفردها ولكن لابد من النظر إليها بشكل كلي. لذلك لابد للفاحص أن يقوم بتفسير الأدلة عن عوامل الخطر المحتملة من خلال معرفته بالشركة، إدارتها، بيئة الأعمال التي تعمل من خلالها. ولكن، قد يؤدي اكتشاف عيوب معينة إلى تحديد عدة عوامل لخطر الغش، أو أوجه ضعف في الرقابة الداخلية أو حالات فعلية لتحريف القوائم المالية أو اختلاس الأصول، لذلك لابد للفاحص أن يأخذ في اعتباره ما إذا كان يمكن ربط إحدى عوامل خطر الغش بعامل آخر أو عوامل أخرى.

و – **بعض عوامل خطر الغش يصعب مشاهدتها:** تتعلق بعض عوامل الخطر بالحالة الذهنية، أو الحياة الشخصية للأفراد أو أعمالهم المالية الخاصة، مما يؤدي إلى صعوبة مشاهدتها بشكل مباشر. ولكن لابد للفاحص أن يكون مدركاً لبعض المؤشرات غير المباشرة التي يمكن أن تشير إلى الغش.

4 – 2 – الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار قبل بدء إجراءات الفحص:

تختلف مدى ملاءمة أساليب الفحص والتحري تبعاً للظروف، حيث يمكن لبعض الأدوات أن تكون ملائمــة أكثر من غيرها حتى يمكن الوصل إلى نتائج في التحقيق تستطيع الصمود أمام العميل، والمستشار القانوني، والسلطات التنظيمية والقضائية مع الأخذ في الاعتبار فحص رقابة الجودة وإدارة المخاطر. ولكن هناك بعض الأمور التي تتعلق بالشئون الإدارية والفنية التي لابد أن يأخذها الفاحص في اعتباره قبل بدء التحقيقـات.

1/2/4 – الاعتبارات الخاصة بالأمور الإدارية:

وتشمل ما يلي:

1/1/2/4 – التوقيت Timing:

على الرغم من أن معظم التكليفات بالمراجعة يمكن التنبؤ بها مسبقاً من حيث توقيت العمل الميداني ونطاقه، إلا أن معظم التكليفات الخاصة بالفحص القانوني لا يمكن التنبؤ بها مسبقاً. على سبيل المثال، مع وجود بعض الاستثناءات، يكون المراجع على دراية بالتزامات العميل وارتباطاته لمدة 6 إلى 12 شهر مقدماً وبالتالي يعلم ماذا يتوقع منه العميل على مدار نفس الفترة. أما الفاحص القانوني، فلا يستطيع التنبؤ بالتزامات العملاء لمدة أسبوعين مقدماً.

ويؤثر التوقيت الذي يحدده العميل للتحقيقات والفحص والفترة التي يتم فيها على تحديد الأولويات وتسلسل الإجراءات والتي قد تطول أو تقصر وفقاً لحجم العمليات، عدد الوثائق ورسائل البريد الإلكتروني التي سوف يتم فحصها، فكل

هذه الأمور تحتاج وقت لفحصها، بالإضافة إلى أن التحقيقات قد تأخذ فريق الفحص إلى اتجاهات لم تكن متوقعة عند البداية، لذلك لابد من قيام الفاحص بمناقشة هذه الأمور مع العميل لتحديد أولويات الأحداث وتسلسلها، فوجود خطة والعمل وفقاً لهذه الخطة يساعد على تنظيم عملية الفحص. بالإضافة إلى ذلك، يجب على الفاحص الاتصال بالعميل وفريق الفحص في الوقت المناسب عند إجراء بعض التغيرات في نطاق العمل أثناء سير التحقيقات.

2/1/2/4 – الاتصـــال Communication:

يعتبر الاتصال جزء أساسي وضروري لضمان فعالية التحقيقات، لذلك يعتبر الاتصال مهارة لا غنى عنها في فريق الفحص. ذلك لأن العمل مع عدة أطراف بداية من لجنة المراجعة إلى الجهات التنظيمية الخارجية تستوجب الاتصال المستمر بهذه الجهات وتجعل من عملية الاتصال أمر حرج وحساس لسير التحقيق.

وقد تتضمن هذه الاتصالات أكثر من طرف مثل لجنة إدارة المخاطر والمستشار القانوني في المنشأة الخاصة بالفاحص القانوني، الشركاء المكلفين بالمراجعة، الشركاء الاستشاريين، المستشار القانوني الخارجي، المدعين، جهات التحقيق، الإدارة، والمراجعين الداخليين وغيرهم الكثير.

لذلك تعتبر المناقشات الواضحة، المتعددة والتي تتم في الوقت المناسب ضرورة ملحة لنجاح المهمة، وعدم القيام بالاتصال بهذا الشكل يمكن أن ينتج عنه سوء فهم لحدود الوقت المفروضة على هذه التحقيقات.

3/1/2/4 – الشئون الإدارية الأخرى التي تظهر في مرحلة مبكرة من التحقيقات:

تظهر الأمور الآتية في وقت مبكر من بدء التحقيقات وتظل هامة وأساسية أثناء سير التحقيق:

أ ـ فحص العلاقات والتحقق من وجود أي تعارض:

قبل بدء التحقيقات، لابد أن يحصل الفاحص على قائمة بأسماء الأطراف التي قد تخضع للتحقيق من الشخص الذي قام بتكليفه بأداء الخدمة مثل المحامي الخاص بالشركة. أيضاً، لابد من توضيح التعارضات المتوقعة وتوثيق هذه العلاقات قبل بداية التحقيقات، فقد يكون هناك حاجة لإجراء المزيد من التحريات على بعض العملاء.

ب ـ خطاب التكليف:

من المتوقع أن يختلف خطاب التكليف من شركة إلى أخرى، ولكن لابد أن يشتمل خطاب التكليف على الأقل على اسم العميل، نطاق الخدمات، الأتعاب التي تم الاتفاق عليها، الأمور الخاصة بالتأمين، بالإضافة إلى أمور قانونية معينة يمكن الرجوع إليها أثناء التحقيقات. ومن الأفضل، أن يحصل الفاحص على توقيع كل من المستشار القانوني والعميل النهائي – الذي سوف يقوم بدفع الأتعاب – على خطاب التكليف. أما إذا كانت الشركة محل الفحص هي في الأصل إحدى عملاء المراجعة سواء الخارجية أو الداخلية، فلا داعي لإعداد خطاب تكليف جديد ولكن يكفي إلحاق خطاب التكليف الأصلي بجزء إضافي يوضح التوسع في نطاق العمل وزيادة الأتعاب. ويعتمد ذلك على سياسة تقدير المخاطر الخاصة بمنشأة المراجعة.

4/1/2/4 – وجود السند الكافي Predication:

من الممكن أن تبدأ التحقيقات بسبب مكالمة تليفونية من عميل قلق لوجود غش ومن رئيس لجنة المراجعة، كما يمكن أن تبدأ التحقيقات أيضاً بسبب إدعاءات من خطابات مجهولة الهوية أو اشتباه فريق المراجعة في وجود غش. وأي كان المصدر، فهناك إدعاءات والطرف الذي قام بالاتصال بالفاحص للاستعانة به أدرك أنه من الخطأ تجاهل هذه الإدعاءات أو الشكوك. وجميع الأسباب التي تؤدي لبدء التحقيقات تعرف "السند" Predication، ويمكن

تعريفه بأنه "إجمالي الظروف التي تؤدي بشخص مدرب ومحترف أو شخص حذر أن يعتقد بحدوث الغش أو احتمال حدوثه". لذلك فإن السند هو الأساس الذي يتم بناء عليه بدء التحقيقات وبالتالي لا يجب البدء في إجراء التحقيقات بدون وجود السند الكافي لذلك. وقد يوجد هذا السند نتيجة إلى تلقي بعض الشكاوى أو خطابات مجهولة الهوية، أو من استفسارات المراجع الخارجي أو الداخلي، الإدارة، العاملين، إحدى الأطراف الثلاثة أو الجهات التنظيمية. ومن أمثلة هذه السند الذي يؤدي إلى بدء تحريات الفحص القانوني ما يلي:

أ ـ **الاستجابة لتحقيقات جهة تنظيمية**، على سبيل المثال:

* بدأت هيئة تداول الأوراق المالية أو سوف تبدأ في تحقيق غير رسمي يتعلق بموضوعات معينة وتريد الشركة أن تكون جاهزة للرد على استفسارات هذه الجهة بشكل ملائم.

* يشتبه المراجع الخارجي في وجود غش، ويريد أن يعرف ما هي الإجراءات التي سوف يقوم بها بعد ذلك وما هي مخاطر الغش التي يحتاج لأخذها في الاعتبار.

ـ **وجود صعوبات في الحصول على المعلومات المالية أو في إعداد التقارير المالية:**

* حصول الوحدة على تقارير غير دقيقة من (شخص، قسم، موقع، شركة تابعة).

* استلام الشركة لتقارير أداء غير مطمئنة (من موقع أو عن منتج معين) بالرغم من الاستثمارات الكبيرة فيها.

* قيام فريق المراجعة الداخلية بالتقرير عن وجود تحريفات جوهرية في موقع معين بعد زيارتها لهذا الموقع.

* احتمال وجود مشاكل محاسبية تتعلق بمعالجة محاسبية لموضوع معين وعدم تأكد الشركة من تأثير هذا الأمر على القوائم المالية واحتمال حاجتها إلى تعديل.

ب – أمور تتعلق بالعملاء أو الموردين:

* إصرار مدير (القسم / الفرع) على التعامل مع مورد معين.

* قيام عميل بشراء بضاعة بمبلغ كبير وعدم وجود هذا الشخص.

ج – أمور تتعلق بقانون الممارسات الفاسدة الأجنبية

Foreign Corrupt Practices Act

* شك الإدارة في وجود رشاوي، مدفوعات سرية، وعمولات في فرع معين للشركة.

2/2/4 – الاعتبارات الخاصة بالأمور الفنية:

بالإضافة إلى الأمور الإدارية السابق ذكرها، هناك بعض الأمور الفنية الأخرى التي لا بد للفاحص أن يضعها في اعتباره أيضاً قبل بدء التحقيقات منها على سبيل المثال:

1/2/2/4 – الحصول على الفهم اللازم: حتى يستطيع الفاحص فهم البيئة الخاصة بالشركة محل الفحص والظروف المحيطة بها، لابد له من طرح العديد من الأسئلة قبل البدء في التحقيقات التي تؤهله من فهم جميع الأمور الخاصة بالشركة منها على سبيل المثال:

أ – ما هي الفترة الخاضعة للفحص؟ فقد يختار العميل بدء التحقيقات في فترة زمنية معينة ثم يقرر سير التحقيقات إلى الأمام أو إلى الخلف وفقاً لنتائج التحريات الأولية.

ب – ما هي طبيعة الإدعاءات ؟ لابد من فهم طبيعة الإدعاءات بشكل كامل لتحديد الأشخاص الذين سوف يقوم الفاحص بإجراء مقابلات معهم والوثائق التي سوف يتم الحصول عليها.

ج – من هم المستهدفين من الفحص؟ بناء على السند، يقوم الفاحص بتحديد الأشخاص المستهدفة من الفحص، فقد يكون العميل قد قام بأي تصرفات تأديبية قبل استدعاء الفاحص، على سبيل المثال، فصل بعض الأشخاص، إيقافهم عن العمل، إحالتهم إلى تحقيقات إدارية. لذلك لابد من الحصول على معلومات بشأن أي نزاعات في مجال العمل، وأي تاريخ يتعلق بهذا الأمر مع أخذ اعتبارات الأمن والسرية في الاعتبار.

د – ما هي متطلبات التقرير، واجتماعات لجان المراجعة الملائمة للتحقيقات؟ فمثل هذه الأمور من الممكن أن تؤثر على توقيت ونطاق الفحص وتسلسل الوظائف.

هـ - هل تم إجراء فحوصات أخرى على الأمور موضع الفحص في نفس الموقع؟ إذا كان ذلك هو الأمر، لابد من إطلاع الفاحص على تقارير هذه الفحوصات وتفهم نتائج هذه الفحوصات جيداً.

و – ما هي الوحدات، الأقاليم، أو الموقع التي من الممكن أن تتورط في الأمر؟ يساعد هذا السؤال الفاحص على تحديد المواقع التي ترتفع فيها مخاطر الغش والتي لابد أن تشتمل التحقيقات عليها.

ز – هل يوجد موظف، مورد أو عميل لديه مشاكل شخصية أو عائلية أو مشاكل إدمان (مخدرات، كحوليات، قمار) تدفعه للبحث عن أي مصادر مالية إضافية بأي تكاليف ومخاطر محتملة لذلك؟

ح – هل الصناعة التي تتبع لها الشركة أو المكان الخاضع للفحص أو التحري له تاريخ أو لديه ثقافة تتعلق بتفشي الممارسات الفاسدة؟ إذا كان الرد بالإيجاب،

فإن تفهم خطط وممارسات الفساد الأكثر شيوعاً وانتشاراً في الصناعة يمكن أن يحسن من قدرة الفاحص على تقييم المخاطر وتحديد نطاق أعمال الغش.

ط – هل تلتزم الوحدة بالمتطلبات التنظيمية ومتطلبات التقرير؟ ذلك لأن المتطلبات التنظيمية قد تختلف باختلاف المستويات الإدارية ومع اختلاف الوحدات الحكومية والتنظيمية.

ك – ما هو مستوى ربحية الوحدة؟ وهل تحقق هذه الوحدة أهدافها المرجوة؟ وهل تأثرت إيجابياً أو سلبياً باتجاهات الصناعة أو الظروف الاقتصادية العامة.

ل – ما هو معدل النمو أو التدهور بالنسبة للشركة ومدى ارتباطه بمعدلات الزملاء في نفس الصناعة.

م – هل لدى الشركة سياسات للتعامل مع ممارسات الغش؟ خطة سنوية للتعامل مع التعارض في المصالح؟ إذا كان ذلك هو الأمر، لابد أن يحاول الفاحص الحصول على شهادات أو مصادقات أفراد معينة إذا كانت هذه الموضوعات تقع داخل نطاق الفحص.

2/2/2/4 – تجميع وتأمين المعلومات: من الضروري أن يحافظ الفاحص على الوثائق والمستندات التي قام بطلبها والحصول عليها، وقد يحصل على هذه المعلومات في شكل ورقي أو إلكتروني. لذلك تعتبر الرقابة على هذه المستندات وحمايتها أمر أساسي في التحقيقات، وحتى يستطيع القيام بذلك، لابد أن يطرح الفاحص القانوني الأسئلة التالية:

أ – ما هي المعلومات التي يمكن الحصول عليها قبل القيام بالزيارة الميدانية؟ قد تتضمن هذه المعلومات خرائط لتدفق الأعمال الخاصة بالمنظمة، ملفات إلكترونية، قوائم بأسماء الأشخاص المحتمل إجراء مقابلات شخصية معهم، قوائم مالية، قوائم أداء، نشرات صحفية، بالإضافة إلى الخطابات الخاصة بالشكاوى أو إدعاءات الغش.

ب – هل يوجد معلومات لابد من تأمينها مقدماً قبل القيام بالزيارة الميدانية؟ قد يحتاج العميل الحصول على نسخ إضافية من شرائط، أجهزة الحاسب الآلي أو بيانات تتعلق بشبكة المعلومات وذلك لتجنب تدمير هذه البيانات بعد القيام بالزيارة الميدانية؟ فقد حان الوقت الآن للاستعانة بالمتخصصين في الفحص القانوني لتكنولوجيا المعلومات لضمان الحصول على معلومات صحيحة بالطريقة الصحيحة من أول مرة، فالقيام بذلك سوف يمنع إعادة تشغيل البيانات أو يتجنب الحصول على مجموعات غير كاملة من البيانات. ومن الممكن تنظيم زيارة لفحص المكاتب والملفات الخاصة بموظفين معينين.

ج – هل القوائم المالية التي تم مراجعتها متاحة للفحص؟ عادة ما يفترض العميل أن أوراق العمل الخاصة بالمراجع لن تكون متوفرة للفحص أو الاطلاع عليها. ولكن من الممكن طلب هذه الأوراق حيث أنها سوف توفر الكثير من المساعدة للفاحص. ولكن لابد للفاحص من الترتيب مع المستشار العام لمكتب الفحص القانوني التابع له لضمان اتباع الإجراءات الصحيحة في مثل هذه المواقف. ومن الممكن في بعض الحالات إعداد جدول زمني لإجراء مناقشات مع المراجعين الخارجيين لضمان اتباع الخطوات الصحيحة لذلك.

د – هل تقارير المراجعة الداخلية متاحة ويمكن فحصها؟ وماذا عن التقارير الخاصة بأمور الالتزام، الأمن، القانون، إدارة المخاطر، أو الأخلاق؟ ففي بعض الأحيان، قد يتم إجراء التحقيقات بواسطة قسم آخر بخلاف قسم المراجعة الداخلية. بالإضافة إلى ذلك، قد يكون هناك تقارير أو نتائج مبدئية متاحة للجنة المراجعة، اللجنة الخاصة، لجنة الأخلاق، مكتب الالتزام، وغيرها. وبالتالي لابد من قيام الفاحص بالسؤال عن أي تقارير سواء رسمية أو غير رسمية من / إلى هذه المجموعات.

هـ - هل خطابات البريد الإلكتروني متاحة للفحص؟ فإذا كانت خطابات البريد الإلكتروني تقع ضمن نطاق الفحص، فقد يكون هناك حاجة إلى تأمين

الملفات قبل وصول الفريق إلى ميدان العمل. وقد يكون هناك حاجة إلى خبير للحصول على نسخ من ملفات الشبكات، ومن شرائط الأرشيف، والملفات الموجودة في أجهزة الحاسب الآلي الشخصية وإعدادها للتحليل والفحص.

و – ما هي السجلات العامة التي لا بد من فحصها؟ قد يكون من المفيد الحصول على أسماء الوحدات (العملاء، الموردين) والبحث في السجلات العامة قبل القيام بالزيارة الميدانية، وذلك في حالة ظهور هذه الأسماء في الإدعاءات أو في السند. ويمكن أن يؤدي البحث في الملفات العامة إلى الحصول على معلومات قيمة، ولابد للفاحص أن يضع في اعتباره أن البحث في السجلات العامة يمكن أن يحتاج إلى وقت أطول من المتوقع. ودائماً ما يُنصح الفاحص بالحصول على تصريح من المستشار القانوني للشركة قبل إجراء مثل هذه الفحوصات.

ز – هل تم إجراء أي تغييرات في نظام الحاسب الآلي خلال الفترة محل الفحص؟ فالرد على هذه السؤال قد يجيب على العديد من الأسئلة التي تحير الفاحص. على الرغم من ذلك، من الصعب الحصول على معلومات من النظام السابق و / أو الملاك السابقين.

ح – ما هي الأطراف الثلاثة التي لابد من أخذها في الاعتبار لإجراء المقابلات الشخصية معها، أو للاتصال بها، أو لأغراض إرسال مصادقات إليها؟ وقد تتضمن هذه الفئة العاملين السابقين، الموردين، العملاء، أو المنافسين. وقد يكون هناك بعض الضغوط من جانب الشركة بعدم التوسع في الاستفسارات من الأطراف الثلاثة وذلك لقلقها بأن هذه الاستفسارات الخارجية قد تشوش على الشركة وعلى سمعتها. ولكن لا يجب على الفاحص أن يتراجع عن إجراءات الاستفسارات المخططة والملائمة، حتى إذا أدت هذه الاستفسارات إلى إثارة مثل هذه القلق. وقد يحتاج الفاحص في هذه الحالة إلى الاتصال

بالإدارة لتوضيح مدى أهمية هذه الاستفسارات. ولكن إذا استمر العميل في الاعتراض على ذلك، فلا يجب على الفاحص القيام بهذه الاستفسارات.

3/2/2/4 – التنسيق وأمور أخرى: وتتضمن البحث عن إجابات للأسئلة الآتية:

أ – كيف يمكن للفريق المكلف بالفحص والتحقيق بتنسيق الاتصال الداخلي بين أعضاؤه ويختلف معدل الاتصال بين أعضاء الفريق باختلاف الموقف. وقد يتضمن الفريق أعضاء داخليين أو خارجيين.

ب – ما هي التقارير، التحريرية أو الشفوية، التي يتوقعها العميل؟ فالتقارير تحتاج إلى وقت لإعدادها وتتكلف الكثير من المال، لذلك لابد من الحذر عند الاتفاق على مقدار ثابت من الأتعاب الخاصة بالتحقيقات أو التقارير المكتوبة. فمن الأفضل في هذه الحالة القيام بالإجراءات على مراحل وإخبار العميل بمدى التقدم في العمل ونتائج كل مرحلة.

ج – ما هي مدى نزاهة الإدارة ؟ فقد يكون هناك حاجة لتقييم هذا السؤال بشكل دوري أثناء التحقيقات.

د – هل المنشأة لديها بوليصة تأمين ضد الأخطاء، ضد عدم نزاهة أو عدم أمانة العاملين؟ وهل تنطوي هذه البوليصة على نص يدفع مصاريف الفحص؟

هـ - ما هي الميزانية التي قام العميل بتخصيصها للفحص؟ قد تمثل القيود على الموازنة إحدى الاعتبارات الهامة في التحقيق؟ لذلك لابد من العمل من خلال مراحل للالتزام بالميزانية والأتعاب المحددة ويعتبر الاتصال أمراً أساسياً في هذا الشأن حتى يمكن تحقيق توقعات العميل المتعلقة بهذا الأمر بشئ من المجاملة.

4/2/2/4 – الاستثناءات واعتبارات أخرى: أوضحنا فيما سبق أنه بالرغم من أن المراجعات المالية تركز بشكل كبير على حدود الأهمية النسبية، فإن أساليب الفحص تركز على تحديد الاستثناءات التي تقل عن حدود الأهمية النسبية

وعلى مناطق أخرى مثل معنويات العاملين والتي تعتبر أمور غير ملموسة بالرغم من إمكانية ملاحظتها. على سبيل المثال، يركز الفاحص القانوني على المعاملات غير العادية من حيث:

- الوقت (اليوم، الأسبوع، الشهر، السنة أو الموسم).
- المعدل (كبير جداً أو قليل جداً).
- الأماكن (بعيدة جداً، قريبة جداً، غير متوقعة).
- القيم (مرتفعة جدا، منخفضة جداً، متسقة جداً، متشابهة جداً، مختلفة جداً).
- الأطراف أو الشخصيات (أطراف ذات العلاقة، العلاقات الغريبة بين الأطراف).
- الرقابات الداخلية التي لا يتم تعزيزها أو تسوية النزاع بشأنها من قبل السلطات العليا.
- دوافع العاملين، معنوياتهم، مستويات الرضا عن العمل المنخفضة بشكل كبير.
- وجود ثقافة داخل الشركة أو نظام حوافز يساند التصرف بشكل غير أخلاقي من جانب الموظفين، العملاء، المنافسين، المقرضين أو حملة الأسهم.

وفيما يلي أمثلة لبعض العوامل التي قد تبدو غير جوهرية من وجهة نظر معايير مراجعة القوائم المالية وغيرها التي لا تركز على المبالغ التي يتم التقرير عنها ولكن على الظروف المحيطة بهذه المبالغ وكلاهما يحتاج إلى الفحص والتحري مثل:

أ – **التوقيت:** هل من المعقول تسجيل العمليات الخاضعة للفحص في عطلة نهاية الأسبوع أو بعد ساعات العمل الرسمية؟

ب – **المعـدل:** هل يُعقل دفع مبلغ 4000 للسيد "س" كل أسبوع؟ على الرغم من أن العمليات بمفردها أو في مجملها قد لا تكون جوهرية عند مراجعة القوائم

المالية ولكن ما يعتبر هام هو أن السيد "س" يعمل في غرفة البريد ويقوم باستلام مدفوعات نقدية كبيرة بدون التوثيق اللازم لذلك.

ج – **كم المبالغ:** هل يعقل أن يتم دفع مبالغ نقدية كبيرة كل ربع سنة بدون وجود الوثائق والمستنذات المؤيدة لها في السجلات؟

د – **مستوى المرتبات:** هل يعقل أن مدير فرع شركة تابعة صغيرة في منطقة ريفية يحصل على مرتب يفوق بشكل جوهري مستوى المرتبات في هذه المنطقة؟

هـ – **الأطراف أصحاب المصالح:** هل يعقل أن يتضح عند الفحص أن عنوان أحد كبار الموردين للشركة هو عنوان صندوق بريد في منطقة نائية؟

3/2/4 – كيفية اكتشاف الغش:

لكي يكون للفاحص دور أكثر فعالية في اكتشاف الغش والتقرير عنه، فإنه في حاجة في بادئ الأمر إلى تقيم هيكل الرقابة الداخلية الخاصة بالمنظمة أو بالموضوع الخاضع للفحص وتحديد المخاطر المتعلقة بإمكانية حدوث الغش. فقد ترتب على تزايد حالات الإفلاس والفشل المالي للعديد من الشركات في السنوات الأخيرة صدور العديد من الإصدارات المهنية الحديثة التي ركزت على ضرورة زيادة فعالية أنظمة الرقابة الداخلية.

وتجدر الإشارة إلى أن إدارة الشركة هي المسئولة عن تصميم وتطبيق ومتابعة تشغيل هيكل الرقابة الداخلية. ولذلك فهي تقوم بإعداد تقرير توضح فيه مسئوليتها عن تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية السنوية والمرحلية والمختصرة لتوفير تأكيد مناسب أن تلك القوائم قد أعدت بطريقة تمكن من الثقة فيها.

ويجب أن يتضمن تقرير الإدارة الإشارة إلى أن هذا التقرير يتضمن فقط الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية وكذلك تحديد الحدود المتلازمة

لهيكل الرقابة الداخلية، والتي تتضمن إمكانية التواطؤ بين العاملين في النظام، والتأكيد في التقرير على وجود ضبط تلقائي لهيكل الرقابة الداخلية مع ضرورة تحديد المقاييس التي يتم على أساسها تقييم مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، ثم بعد ذلك رأي الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية مع تحديد ووصف أوجه الضعف الموجودة في هذا النظام إن وجدت.

أما مراقب الحسابات ومن بعده الفاحص القانوني – إذا احتاج الفحص لذلك – فهما يقومان بفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية بالشركة لتحديد مدى الثقة فيه وإمكانية الاعتماد عليه مما يمكنهما من تحديد إمكانية تعرض الوحدة محل المراجعة إلى مخاطر الغش والفساد، مدى ملائمة أساليب الرقابة الداخلية للمخاطر المتعلقة بالغش والفساد، مدى كفاءة ونزاهة الإدارة والقائمين على حوكمة الشركة في الإشراف على تقييم المخاطر المتعلقة بالغش أو الفساد وعلى تطبيق الأساليب الرقابية الملائمة. وهناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية مثل أسلوب قائمة الاستقصاء Check Lists، أسلوب الدراسة الوصفية أو التقريرية أو أسلوب خرائط التدفق.

ويوضح (Arens, 2006) أن أسلوب قائمة الاستقصاء يتضمن وجود مجموعة من الأسئلة أو العبارات والتي تكون الإجابة عليها "بنعم" دليل على وجود سياسات وإجراءات سليمة للرقابة الداخلية، في حين أن الإجابة "بلا" تعني وجود نقاط ضعف في الرقابة الداخلية.

ويتضمن أسلوب الدراسة التقريرية أو الوصفية توصيف لجميع الإجراءات المستخدمة لكل عملية مع بيان كيفية تدفق المستندات في كل عملية. وأخيراً، يتضمن أسلوب خرائط التدفق إعداد خريطة توضح إجراءات التنفيذ لكل عملية وكيفية تدفق المستندات. ويوضح (Arens et al, 2006) أن استخدام أسلوب قوائم الاستقصاء هو أمر مرغوب فيه لفهم وتصميم هيكل الرقابة الداخلية الخاص بالعميل وأن هذا الأسلوب يوفر قوائم اختبارية بالأنواع المختلفة من الأساليب الرقابية الداخلية الموجودة بالمنظمة.

ونحن نرى أنه بالرغم من أن معظم حالات الغش تتم من خلال التواطؤ بين الموظفين للالتفاف حول هيكل الرقابة الداخلية إلا أن قيام الفاحص بفهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية سوف يدعم من دوره في اكتشاف أو على الأقل خلق بيئة تساعد على منع ارتكاب الغش والفساد داخل المنظمة.

4/2/4 – فهم وتقييم هيكل الرقابة الداخلية:

قامت لجنة COSO وهي إحدى اللجان المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA وعن لجنة Treadway بإصدار تقرير بعنوان "الإطار المتكامل لهيكل الرقابة الداخلية". وقد عرف تقرير لجنة COSO الرقابة الداخلية بأنها العملية التي يتم تصميمها لتوفير تأكيد مناسب بفعالية وكفاءة عمليات التشغيل وبإمكانية الثقة في القوائم المالية والالتزام باللوائح والقوانين، وهي عملية تتأثر بمجلس الإدارة، الإدارة، الأفراد الآخرين ويتم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بغرض الاعتماد على القوائم المالية، التحقق من كفاءة وفعالية التشغيل والتحقق من الالتزام باللوائح والقوانين.

ووفقاً لهذا التقرير يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمسة مكونات تمثل الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية وتعتبر بمثابة مقاييس يتم على أساسها تقييم كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية بالشركة نتناول كل منها فيما يلي:

أ – بيئة الرقابة:

أعطى تقرير لجنة COSO أهمية كبيرة لبيئة الرقابة باعتبارها الأساس الذي تبني عليه باقي مكونات هيكل الرقابة الداخلية. وتتكون بيئة الرقابة من العديد من العوامل منها نزاهة الإدارة والقيم الأخلاقية، كفاءة الأفراد في الوحدة وسياسات التعيين، دور ومشاركة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الرقابة، فلسفة الإدارة وأسلوب عملها، الهيكل التنظيمي وتحديد وتوزيع السلطات والمسئوليات، السياسات الخاصة بممارسات الأفراد والموارد البشرية ونظام الرقابة الإدارية بالشركة ودرجة مشاركة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة ومدى اهتمامهم

بالشفافية والقابلية للمحاسبة والمساءلة بالإضافة إلى العديد من العوامل الخارجية التي تؤثر على عمليات الشركة مثل رقابة بعض الجهات الخارجية على عمليات الشركـة مثل البنك المركزي وهيئـة سوق رأس المال أو جهاز شئون البيئة.

لابد للفاحص أن يتفهم بيئة الرقابة الخاصة بالوحدة حتى يستطيع أن يقوم بتحديد وتقدير مخاطر وقوع تحريفات جوهرية بسبب التلاعب على مستوى كلا من القوائم المالية وعلى مستوى تأكيدات الإدارة المتعلقة بفصول العمليات، أرصدة الحسابات، والإفصاحات، وعند تحديد وتقدير مخاطر حدوث تحريفات جوهرية بسبب التلاعب، ويؤكد معيار المراجعة الدولي 240 أنه ينبغي على الفاحص أن يراعي احتمال تخطي أو تجاوز الإدارة لهيكل الرقابة.

ويعتمد الفاحص على فهمه لبيئة الرقابة كأساس لتقييم موقف الإدارة ووعيها وإدراكها لأهمية دور الرقابة الداخلية. فمن الواضح أن هذا العامل يعتبر عنصر فعالاً في ردع الغش والفساد من خلال خلق مناخ عام يتسم بالأمانة والنزاهة والتمسك بالقيم الأخلاقية، فبيئة الرقابة تمثل السياسة العامة للوحدة، فإذا كانت الإدارة تعتقد أن الرقابة هامة، فإن باقي الأفراد في الوحدة سيشعرون بذلك وسيكون رد فعلهم هو الالتزام بتطبيق ضوابط الرقابة الموضوعية. أما إذا أدرك الأفراد في الوحدة عدم أهمية الرقابة بالنسبة للإدارة أو أن الإدارة لا توليها الدعم الكافي أو العناية المطلوبة، فإن ذلك سيؤدي حتماً إلى أن الأهداف الرقابية للإدارة لن يتم تحقيقها بفعالية، مما يؤدي إلى انتشار الغش والفساد.

ب – تقييم المخاطـــر :

تشتمل عملية تقييم المخاطر على تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المنشأة سواء من مصادر داخلية أو خارجية وقياس احتمال حدوثها ومحاولة تخفيض حدة تأثيرها إلى مستويات مقبولة. ولأن الظروف الاقتصادية والصناعية والتنظيمية والتشغيلية سوف تستمر في التغيير، فهناك حاجة مستمرة

لآليات التعامل مع المخاطر المرتبطة بها والعمل على كيفية إدارتها وتحديد مدى تأثيرها على الوحدة الاقتصادية.

ويقوم الفاحص بالحكم على عملية تقييم المخاطر المتعلقة باحتمالات حدوث الغش والفساد من خلال تحديد كيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر المتعلقة بالتقرير المالي وكيفية قيام الإدارة بتقييم مدى جوهرية هذه المخاطر واحتمال وقوعها وكيفية اتخاذها للإجراءات اللازمة للتعامل مع هذه المخاطر والسيطرة عليها مما يؤهل الفاحص لتحديد احتمالات وقوع تحريفات جوهرية في القوائم المالية بسبب حالات الغش أو الفساد.

وفي هذا الصدد، لابد للفاحص أن يستعين بالإرشادات الخاصة بمعيار المراجعة الدولي 240 الذي يطالب بتقدير ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر وما يتعلق بها من أنشطة تشير إلى وجود عامل أو أكثر من عامل لخطر الغش. وبالرغم من أنه ليس من الضروري أن تشير عوامل خطر الغش إلى وجود غش كما سبق وأن ذكرنا، فعادة ما يكون تلك العوامل موجودة في الحالات التي يحدث فيها غش وبالتالي يمكن لهذه العوامل أن تشير إلى مخاطر حدوث تحريفات جوهرية بسبب الغش. ومن الصعب ترتيب عوامل خطر الغش وفقاً لأهميتها، حيث أن أهمية هذه العوامل قد يختلف بشكل كبير. فبعض هذه العوامل قد تكون موجودة في الوحدات التي لا تشير فيها الظروف إلى وجود مخاطر لحدوث تحريفات جوهرية. وبالتالي، فإن تحديد ما إذا كان أحد العوامل لخطر المراجعة موجود وأنه لابد من أخذه في الاعتبار عند تقييم مخاطر وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بسبب الغش يتطلب استخدام الحكم المهني من قبل الفاحص.

ج ـ الأنشطة الرقابيـــة:

تشتمل أنشطة الرقابة على الإجراءات والسياسات والقواعد التي توفر تأكيد مناسب من أنه قد تم تحقيق أهداف الرقابة الداخلية وأنه قد تم اتخاذ الإجراءات

اللازمة لمواجهة المخاطر التي قد تتعرض لها الشركة. وقد أوضحت كلا من لجنة COSO و SAS 94 أن الأنشطة الرقابية تتضمن الفصل بين الواجبات وتقسيم الأعمال بشكل مناسب وبالتالي تخفيض احتمالات حدوث الأخطاء أو الغش أو الفساد، وكذلك وجود إجراءات كافية وملائمة لحماية الأصول والسجلات المحاسبية من مخاطر السرقة والتلف والفقدان، تدوير القيادات الإدارية، الاختبارات المستقلة للأداء، والإجراءات الخاصة بالتحقق من الالتزام باللوائح والقوانين الخاضعة لها الوحدة.

وكما هو واضح لنا، إن تقييم الفاحص لهذا العامل من عوامل الرقابة الداخلية يعتبر هاماً وضرورياً في تشكيل فهمه لمدى قوة هيكل الرقابة الداخلية وإمكانية الاعتماد عليه في اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية وعلى تشكيل قرار الفاحص في التوسع في إجراءات وأساليب الفحص في المراحل الآتية.

د – المعلومات والاتصـــالات:

يتطلب هذا المكون ضرورة وجود نظام فعال لتوصيل المعلومات من أجل نشر السياسات الرقابية على جميع المستويات والأفراد داخل الوحدة لإمكانية تطبيق إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة فعالة. لهذا يجب توصيل المعلومات في الوقت المناسب وبالشكل المناسب لتمكين الأفراد في الوحدة من تنفيذ مسئولياتهم ولمساعدة الإدارة على إمكانية تحقيق الرقابة والمتابعة والسيطرة على الأعمال في الوحدة والتحقق من مدى التزام العاملين بالوحدة بالسياسات والإجراءات الموضوعة. فجميع الأفراد العاملين في الوحدة يجب أن يستلموا رسالة واضحة من الإدارة بأن المسئوليات الرقابية يجب أن يتم أخذها بمحمل الجدية وأن يتم الالتزام بها، كذلك يجب أن يتفهم الأفراد في الوحدة دورهم في نظام الرقابة الداخلية. كذلك يتضمن هذا العنصر ضرورة توصيل المعلومات للإدارة في الوقت المناسب وبالشكل المناسب لتمكينها من تنفيذ مسئولياتها الرقابية. ويقترح (الدويري، 2005) أنه حتى تتحقق الفعالية لنظم الرقابة الداخلية في اكتشاف

الأخطاء الناتجة عن الغش والتلاعب، لابد أن يكون هناك نظام جيد لتوصيل المعلومات حتى يمكن نشر السياسات الرقابية على جميع المستويات.

وكلما كان هذا العنصر أكثر شفافية ووضوحاً، كلما انخفض تقييم الفاحص لمخاطر عدم قيام هيكل الرقابة الداخلية باكتشاف الفساد وزاد اعتماده على هذا العامل كوسيلة للتصدي للغش والفساد.

هـ - المتابعـــــة:

يقصد بهذا الجزء المتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف أجزاء ومكونات هيكل الرقابة الداخلية للتحقق من كفاءته وفاعليته ولتحديد مدى الالتزام بضوابط الرقابة كما هي مصممة وتحديد مدى فعاليتها في اكتشاف الممارسات الفاسدة ومدى وجود ثغرات بها، وإمكانية تعديلها في حالة تغير الظروف لكي تتوافق مع أهداف الرقابة وأهداف الإدارة. ويتوقف مدى تكرار المتابعة والتقييم التسمر على نتائج المتابعة المستمرة والمخاطر المرتبطة بهيكل الرقابة الداخلية وعلى طبيعة أنشطة الشركة.

ويتم تقييم هيكل الرقابة باستخدام معلومات من عدة مصادر مثل تقارير المراجعة الخارجية، تقارير الاستثناءات للأنشطة الرقابية، التغذية العكسية من موظفي العمليات، شكاوى العملاء، تقارير المراجعة الداخلية. ولا شك أن دقة وجودة المتابعة تعتبر من أهم العوامل التي تساعد الفاحص في الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الفساد.

4 – 5 – أساليب الفحص والتحري:

يقوم التقرير الخاص بالمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA لعام 2006 المتعلق بإجراءات الفحص القانوني بتوضيح إجراءات الفحص القانوني Forensic Procedures اللازمة للتحري والتي يتم استخدامها بواسطة الخبراء القانونيين في اكتشاف أعمال الغش أو الفساد داخل المنظمة.

أ – فحص الوثائق العامة Public Document Searches:

يهدف فحص الوثائق العامة إلى محاولة الحصول على أدلة أن الوحدة التي تقوم بالتعامل مع الشركة محل الفحص موجودة فعلاً، فالفشل في إيجاد مثل هذه الوحدة يمكن أن يؤدي إلى التوصية بإجراء المزيد من أعمال الفحص والتحري. لكن عندما يقوم الفاحص القانوني بفحص الوثائق العامة للكشف عن التلاعب، فإنه عادة ما يهدف إلى البحث عن وجود واحد أو أكثر من أضلاع مثلث الغش (الحافز، الفرصة، التبرير) والذي قد يشير بدوره إلى احتمال وجود الغش. فمثلاً قد تشير السجلات العامة إلى قيام الإدارة بتصرفات غير قانونية أو غير أخلاقية في مجتمع الأعمال وبالتالي يمكن لتلك الإدارة أن توجد المبررات الكافية لتحريف القوائم المالية.

وبما أن هذه الوثائق يتم الحصول عليها من قواعد عامة للبيانات لا تقع تحت سيطرة أو رقابة الإدارة العليا، فإن احتمال صحتها ومشروعيتها يكون أكبر من الوثائق الأخرى التي قد يتم التلاعب فيها من قبل الإدارة. ذلك بالإضافة إلى فحص الوثائق والمستندات التي عادة ما يتم الحصول عليها من قبل العميل الذي يكون قد قام بإعدادها ضمن المسار الطبيعي لأداء مهام عمله مثل فواتير العملاء ووثائق الشحن لضمان تسجيل القيم الصحيحة لعمليات المبيعات في الفترة الصحيحة والتي قد تنطوي على احتمال التلاعب فيها. أيضاً، قد تنشأ هذه الوثائق من مصادر خارجية مثل كشف الحساب المرسل من البنك أو فواتير الموردين.

ب – إجراء المقابلات Interviewing:

عادة ما يكون الفاحص القانوني مدرب ولديه الخبرة الكافية لإجراء المقابلات فهو لديه الخبرة في وضع الأسئلة الصحيحة وملاحظة الإجابات اللفظية وغير اللفظية للشخص الذي يقوم بإجراء المقابلة معه، فرد فعل الشخص الذي يتم مقابلته يمكن أن يشير إلى كذبه أو خداعه مما يؤدي للتساؤل عن صدقه وأمانته.

وعادة ما يتم تجميع مفاتيح عن مؤشرات لوجود الغش وعن الأشخاص المشتبه فيهم من خلال هذه المقابلات.

أما تكوين المعرفة والخلفية العامة فيتم الحصول عليها من المقابلات السابقة والشهود وأثناء سير التحقيقات تستخدم المعلومات التي تم الوصول إليها لاستهداف أشخاص معينين لإجراء المقابلات معهم واستجوابهم ذلك بالإضافة إلى الاستفسار بشكل مستمر من الأفراد العاملين في الإدارة، المحاسبة أو الآخرين. وقد تتضمن هذه الاستفسارات مناقشة التغيرات غير المتوقعة التي تم ملاحظتها عند تنفيذ إجراءات الفحص التحليلي، تحديد ما إذا كان قد تم إنشاء الرقابات والعمليات في دورة معينة للقوائم المالية، والتحقق من التغيرات التي تمت في هيكل المنظمة، عملياتها، السياسات المحاسبية أو فلسفة الإدارة.

ج – المصادر الأخرى البديلة Alternative Sources:

يستخدم الفاحص القانوني عدة مصادر أخرى للمعلومات سواء من داخل الوحدة محل المراجعة أو خارجها. على سبيل المثال، تسهل الخطوط الساخنة من التقرير السري عن جميع أنواع التصرفات غير القانونية والسلوكيات غير الأخلاقية بما في ذلك ممارسات الغش والفساد في منشآت الأعمال، فالعديد من الأشخاص يكونوا على علم بارتكاب الفساد داخل المنظمة ولكنهم لن يقوموا بالإدلاء بما لديهم من معلومات إلا إذا توافرت لهم الشجاعة وشعروا بأنه لن يتم الكشف عن هويتهم.

وفي جميع الحالات، يحتاج الفاحص إلى تقييم مدى صحة وملائمة المعلومات التي حصل عليها وأن يقوم بتجميع الحقائق التي تساند أو ترفض هذه المعلومات. فهذه المعلومات تكون عامة بطبيعتها وتحتاج أن يقوم الفاحص القانوني بالتأكد من صحة هذه الإدعاءات من خلال السجلات المساندة، الحسابات، أو أدلة أخرى سواء إلكترونية أو مستندية. وقد يتضمن ذلك الحصول على مصادقات شفوية أو مكتوبة عن العمليات أو أرصدة الحسابات الخاصة بالعملاء، النقدية، الاستثمارات

في المؤسسات المالية. والهدف الأساسي لهذه المصادقات هو الحصول على دليل على وجود وكيفية تقييم أرصدة الحسابات.

د – التحليل المعملي للأدلة المادية

Laboratory Analysis of Physical Evidence

قد يقوم الفاحص بمشاهدة جرد المخزون لتحديد الوجود، الحالة المادية، وقيمة الأصول المسجلة في الميزانية العمومية. ولكن إذا تم الاشتباه في الأصول أو الوثائق، فإنه قد يجد من الملائم في هذه الحالة إجراء تحليل معملي لتحديد الوثائق المزورة أو المشتبه فيها، أو التأكد من صحتها. وقد يتم التأكد من أصل هذه الوثائق من خلال اختبارات مثل تحليل بصمات الأصابع، معاينة الحبر، أو تاريخ الوثائق. وقد يقوم الفاحص القانوني المدرب على استخدام برامج الحاسب الآلي المصممة لاكتشاف أو استدعاء البيانات بالحصول على أدلة عن السجلات، الملفات أو العمليات المحاسبية أو الوثائق المزورة التي تم تحريفها أو التخلص منها لإخفاء إحدى الحقائق.

هـ – تحليل الأدلة الإلكترونية Analyzing Electronic Evidence:

يحتفظ الفاحص القانوني بدرجة عالية من الشك المهني. ذلك لأن الأفراد المحترفين في القيام بأعمال الغش والفساد يكونوا محترفين في التلاعب في البيانات وتزوير النسب المالية بحيث تظهر متناسقة مع التوقعات. لهذا السبب، من الممكن استخدام البيانات التشغيلية غير المالية التي سوف نشير إليها لاحقاً لتحديد أوجه عدم الاتساق بين الأداء المالي وغير المالي. فالخبراء المدربين على برامج تنقيب البيانات وفحصها Data Mining Techniques يمكنهم إعادة إجراء الحسابات والتحليل الإحصائي لآلاف وملايين العمليات مثل قيود اليومية. وهذه التحليلات تستخدم برامج قوية للحاسب الآلي لتحديد العمليات غير العادية أو أعمال للغش المشتبه فيها.

وهذه الأساليب يمكن أن تستخدم أيضاً في تحديد أوجه الضعف أو الاختراق المحتمل للإدارة لهيكل الرقابة. وقد يحتاج الفاحص إلى إعادة أداء بعض الحسابات الخاصة بالقيود المحاسبية للتأكد من صحتها من الناحية الرياضية مراجعة قيود اليومية التي تمت بشكل يدوي لتحديد الأمور غير العادية التي قد تشير إلى احتمال وجود غش أو فساد، كما يهتم الفاحص بمراجعة النسب المالية والإحصائيات الأساسية للتأكد من أن البيانات المالية التي توفرها الإدارة لحملة الأسهم، الوكالات التنظيمية والمستثمرين تتفق مع التوقعات.

و – المراقبة الدقيقـــة Surveillance:

تتضمن إجراءات الفحص القانوني أساليب أخرى للحصول على معلومات أولية عن العمليات، الإجراءات والأنشطة بجانب مشاهدة العمليات والإجراءات المحاسبية والرقابية لتحديد ما إذا كان يتم إجرائها بشكل ملائم. ومن أمثلة هذه العمليات أو الرقابات وجود فصل ملائم بين المهام ومشاهدة أعمال جرد المخزون. ويمكن للفاحص القانوني أن يساعد في تحديد ما إذا كان من الملائم الاعتماد على المراقبة المادية أو الإلكترونية والظروف التي تقتضي استخدام كلا النوعين.

وأيضاً، قد يقترح الفاحص القانوني على العميل استخدام كاميرات مراقبة لحماية المناطق المعرضة لارتكاب الغش أو الفساد مثل مناطق شحن المخزون، بالإضافة إلى متابعة استخدام الحاسب الآلي (الإنترنت والبريد الإلكتروني) كوسيلة مراقبة للتأكد من استخدام الحاسبات الآلية داخل المنظمة وفقاً لأوجه الرقابة التي حددتها الشركة.

ز – التحليلات غير التقليدية Non Traditional Analysis:

يقوم الفاحص القانوني بإلحاق إجراءات الفحص التحليلي الرأسية والأفقية للنسب والإجراءات الخاصة بالتحقق من ومقارنة البيانات المالية وغير المالية لتحديد الاتجاهات وإلقاء الضوء على مخاطر وجود تحريفات جوهرية في

التأكيدات المختلفة بأنواع أخرى من التحليلات أو تقييم البيانات من جهات مختلفة كوسيلة لتحديد احتمالات ارتكاب الغش أو الفساد، فمثلاً قد يقوم الفاحص بإجراء اختبارات أكثر عمقاً للمناطق الأكثر عرضة لارتكاب الغش مثل أنشطة المتاجرة في أسهم الشركة من قبل العاملين، المسئولين، أو أعضاء مجلس الإدارة والمعاملات مع الأطراف ذات الصلة بالإضافة إلى العمليات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات، تقييم المخزون وتصنيفات المخزون.

لذلك، فإن المعرفة بمخاطر الغش في صناعة معينة ومحاولات الغش أو الفساد السابقة أو المحتملة يمكن أن يوفر للفاحص القانوني الخبرة التي يمكن أن تساعد فريق الفحص على إبتكار مداخل جديدة لاكتشاف الفساد الذي تم إخفاؤه. وهذه الخبرة قد تكون نافعة لتقييم احتمالات اختراق الإدارة أو التفافها حول نظام الرقابة الداخلية.

5 – مستقبل مهنة المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني):

تناولنا في هذا البحث عدة جوانب لمهنة الفحص القانوني، ولكن هناك جانب آخر يحتاج للكف عنه والتطرق إليه وهو مستقبل هذه المهنة. فبالمقارنة مع مهنتي المحاسبة والمراجعة، لا زالت مهنة الفحص القانوني في بداياتها لذلك يقترح (Golden et al, 2006) خمسة اتجاهات يمكن لمهنة الفحص القانوني أن تتجه نحوها نتناول كل منها فيما يلي :

1/5 – تطور مهنة الفاحص القانوني ووضوح الحد الفاصل بينها وبين مهنة المراجعة المالية:

مع اكتساب شركات المحاسبة الأربع الكبرى والاستشاريين المتخصصين في الفحص القانوني المزيد من الخبرات المالية والفحص القانوني سوف يتضح الحد الفاصل بين مهنتي المراجعة والفحص القانوني بحيث يصبح الفحص القانوني علم قائم بذاته. فعلى الرغم من قيام كل من الإصدار رقم 99 لمعايير المراجعة الأمريكية الصادر عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين "اعتبارات الغش

عند مراجعة القوائم المالية" ومعيار المراجعة الدولي رقم 240 "مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالغش عند مراجعة القوائم المالية" بالتأكيد على أهمية ممارسة الشك المهني من خلال توجيه المراجعين إلى تصميم وإجراء اختبارات المراجعة.والقيام بمناقشات دورية مع الفريق المكلف بالمراجعة يتم من خلالها تبادل الأفكار بشأن احتمالات تحريف القوائم المالية جوهرياً.

وبالرغم من قيام منشآت المراجعة الكبرى بزيادة عدد برامج التدريب على اكتشاف الغش، إلا أن ذلك لا ينفي الحاجة إلى ضرورة استدعاء الفاحص القانوني عند توافر أدلة على وجود مؤشرات تحذيرية لاحتمال وجود الغش. ولكن من المثير للدهشة أنه مع ازدياد وضوح الحد الفاصل بين المراجعة المالية والفاحص القانوني، فسوف يزداد معدل الاتصال بين المهنتين وزيادة النقاط المشتركة بينهما "More Touch Points" عند ازدياد الشكوك بوجود غش أو تلاعب أثناء القيام بأعمال المراجعة.

وهناك المزيد من المظاهر التي يمكن رصدها لنمو مهنة الفحص القانوني أهمها:

أ – ازدياد اهتمام الجهات المهنية والأكاديمية بهذه المهنة خاصة مع ازدياد حالات الانهيارات والفضائح المالية التي حدثت في مطلع هذا القرن ومن أهم الأمثلة على ذلك إنهيار شركة أنرون للطاقة وشركة World com للاتصالات. بالإضافة إلى ذلك، زاد تفهم كل من الإدارة ومجلس الإدارة إلى مدى فعالية هذا العلم وأهميته عند التقصي والتحري عن إدعاءات الغش. ومن أهم المظاهر على اهتمام منشآت المراجعة بهذا العلم واعترافها بأهميته، قيام العديد من منشآت المراجعة المستقلة بإعداد فرق للفحص القانوني بداخلها بحيث يتم الاستعانة بهم عند الحاجة.

ب – نمو التخصصات في مهنة افحص القانوني، فمع نمو المهنة كعلم مستقل عن المراجعة المالية وعلم الجريمة، فمن المتوقع ظهور تخصصات فرعية بداخل

المهنة نفسها وفقاً لكل صناعة، بحيث تقدم المهنة خدماتها بناءً على الممارسات الخاصة بالصناعة التي سوف يتخصص فيها هؤلاء الفاحصين. ولكن قبل ظهور هذه التخصصات، هناك حاجة لزيادة عدد الفاحصين القانونيين بشكل كبير عن المستويات الحالية.

وعلى الرغم من وجود أكثر من 336000 محاسب قانوني في الولايات المتحدة الأمريكية، يوجد بينهم 5% ممن يحملون شهادة الفحص القانوني CFE الصادرة عن مؤسسة الفاحصين القانونيين Association of Certified Fraud Examiners (ACFE) وهي أشهر وأهم المنظمات في المهنة. وعلى المستوى العالمي، فإن النسبة تقل كثيراً عند المقارنة بالشهادة المناظرة لشهادة المحاسب القانوني CPA. فمع ازدياد التعقيد والتكامل في الاقتصاد العالمي، سوف يزداد الطلب على التخصص في مهنة الفحص القانوني خاصة مع زيادة المتطلبات القانونية والتنظيمية على الشركات.

ج – زيادة استخدام الأدوات الرقمية Digital Tools للمساعدة في التحريات اللازمة لإجراء الفحص القانوني. ويرجع ذلك إلى الأنواع المختلفة من الاستراتيجيات التكنولوجية في الشركات والجهات التنظيمية التي تطلب بيانات عن الأعمال. أما العامل الآخر هو التطور الذي لحق بالأدوات الرقمية المتاحة للفاحصين القانونيين. على الجانب الآخر، زادت مهارات العديد من الشركات باستخدام الشبكات الإلكترونية للحد من الأوراق، لحفظ الوثائق والسجلات وتشغيل النظم الخاصة بالتفويض والموافقة على العمليات.

وهذا النمو المتزايد للشبكات الرقمية له تأثير جوهري على مهنة الفحص القانوني ويؤدي إلى ظهور تخصص فرعي في مهنة الفحص القانوني وهو تجميع البيانات. والذي سوف تنشأ كتخصص مستقل عن تحليل البيانات بحيث يمكن أن تقوم الشركات بشرائها من الخارج. ذلك، على الرغم من أهمية الجمع بين الخدمتين لسبب بسيط هو أنه قد لايستطيع تحليل البيانات تحقيق

أهدافه المرجوة إذا لم يتم جمع البيانات بشكل استقصائي يساعد على تحليلها بالشكل المطلوب.

2/5 – تأهيل وتدريب جيل جديد من الفاحصين القانونيين:

هناك بعض المؤشرات الإيجابية لنمو المهنة التي تتضح من خلال زيادة عدد البرامج الموجهة للطلبة والخريجين في مجال الفحص القانوني. وحتى لا تقوم هذه البرامج بتناول المفاهيم الخاصة بالفحص القانوني فقط دون التطرق إلى النواحي العملية، فلابد من اشتراك الفاحصين القانونيين المتمرسين في الكشف عن أعمال الغش في تدريس هذه البرامج. لذلك، فإن أفضل وسائل التدريس، وأكثرها فعالية هي تلك التي تتم بواسطة فريق مشترك من الممارسين والأكاديميين وبالتالي لابد أن توجد الجامعات مكاناً لهؤلاء الفاحصين المتمرسين بين أعضاء فريق التدريس الخاص بها عند تقديم مثل هذه المناهج.

على الجانب الآخر، يجب على منشآت المراجعة التي لديها قدرات وإمكانية لإجراء الفحص القانوني أن تعمل على تمويل دورات تدريبية للأكاديميين وذلك من خلال السماح لهم بالالتحاق بفرق الفحص القانوني الخاصة بهذه المنشآت مما يمكنهم من اكتساب الخبرات العملية والاحتكاك ببيئة الممارسة العملية. كما يجب على هذه المنشآت الاستثمار في التعليم من خلال تمويل البرامج الأكاديمية والعملية للفحص القانوني.

وبما أن الكشف عن الغش هو موضع اهتمام مستمر من قبل اللجان المنظمة للمهنة والمراجعين والفاحصين القانونيين وهو عنصر هام وضروري لاستعادة ثقة عامة الناس في القوائم المالية. لذلك هناك حاجة ملحة للتعليم والتدريب المستمر لهؤلاء المراجعين والفاحصين للالتزام بمتطلبات كل من الإصدار رقم 99 و 240 من معايير المراجعة وقانون Sarbanes Oxley الصادر عام 2002.

3/5 – تغير البيئة التنظيمية والتشريعية:

تتميز بيئة التقرير المالي في الوقت الحاضر بزيادة الاتجاه نحو الشفافية، حيث أدت الفضائح والانهيارات المالية وما تبع ذلك من إصدار قانون Sarbanes Oxley إلى إصدار العديد من اللوائح التنظيمية والعمل على تفعيلها وتطبيقها، فقد أدت كل من المتطلبات، والإجراءات الجنائية التي يمكن اتخاذها ضد المديرين المخالفين، إجراءات الفحص والتحري التي يتم القيام بها على جميع القطاعات الخاصة بالخدمات والمؤسسات المالية، وغيرها الكثير إلى الاتجاه نحو بيئة عمليات تتجنب المخاطر بقدر الإمكان Risk Averse Operating Environment وذلك من خلال الالتزام بالقوانين التنظيمية التي تساعد على ذلك وتعزيز متطلبات هذه القوانين بشكل قوي وفعال.

إضافة إلى ما سبق، هناك ضغوط متزايدة على مهنة المحاسبة – والتي تتمثل في المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين والفاحصين القانونيين – على الالتزام بالسياسات والممارسات المحاسبية والاستجابة السريعة لأي تحريات من قبل الجهات الحكومية تتعلق بالغش والتلاعب. ويؤدي ذلك إلى إثارة التساؤل عن تأثير هذه البيئة التنظيمية على دور الفاحص القانوني حيث تؤثر هذه التغييرات التي لحقت بالبيئة التي يعمل في ظلها الفاحص القانوني على دوره ومسئولياته بقدر كبير.

ومن الناحية الفنية، من المحتمل أن تؤدي اللوائح والتنظيمات الجديدة إلى خلق مناطق إضافية لأنشطة الوحدة يمكن لإدعاءات الغش أن تظهر من خلالها مما يؤدي إلى الحاجة للفحص والتحري عن هذه الإدعاءات. وبالتالي نستنتج مما سبق أن زيادة أهمية مهنة الفحص القانوني مع زيادة التزام الشركات باللوائح والقوانين الجديدة المفروضة عليهم وعلى المهنة وقيام الشركات بإنشاء وسائل وأساليب للحماية من الغش والتلاعب وإعداد نظم للالتزام بهذه المتطلبات بطريقة اقتصادية بقدر الإمكان يدعو إلى حاجة ثابتة ومستمرة للخبرات والقدرات العملية للفاحصين القانونيين.

4/5 – التغير في البيئة الخاصة بالوحدة:

مع التغير الذي لحق بالبيئة التنظيمية والتشريعية، كان لابد أن يتبع ذلك تغير في البيئة الخاصة بالوحدة فقد أدى إصدار هذه اللوائح والقوانين التنظيمية إلى زيادة إدراك ووعي الإدارات ومجالسها بالتزاماتها وواجباتها سواء الحالية أو المتوقعة مما أدى إلى زيادة اهتمام شركات الأعمال بالتصدي إلى أعمال الغش والتلاعب، على سبيل المثال:

أ – زيادة معدل اجتماع لجان المراجعة مع المراجعين واستماعها إليهم مقارنة مع المعدلات السابقة، كما أصبحت هذه اللجان تطالب بإجراء المزيد من الفحوصات والتحريات عند الاشتباه في وجود غش ومحاولة تتبعها لأي خيط رفيع من الممكن أن يوصلها إلى شئ أكبر، وذلك رغبة منها في الالتزام بالمعايير المهنية التي تطالب هذه اللجان بإجراء المزيد من الاستفسارات والفحوصات عند ظهور دليل على احتمال وجود سلوك مشتبه فيه بصرف النظر عن مدى جوهرية الأمر.

ب – زيادة وعي العديد من الشركات وحاجتها إلى ميثاق سلوكي ولائحة مكتوبة للأخلاق تتوافق مع طبيعة الصناعة والظروف التي تنتمي إليها، فوجود مثل هذه اللوائح والمواثيق يعمل على وجود معايير للمقارنة بالأفضل مما يمكن الشركات من محاسبة المديرين والعاملين وفقا لهذه المعايير، وبالتالي يضمن إمكانية المساءلة والقابلية للمحاسبة لجميع العاملين داخل المنظمة من أعلى المستويات إلى أسفلها.

ج – زيادة اتجاه الشركات إلى الاستعداد لمواجهة الغش من خلال إعداد خطة بالسياسات والإجراءات التي سوف تتبعها عند وجود إدعاءات بالغش بحيث تكون جاهزة للتعامل معه عند حدوثه. فقد تعلمت الشركات ألا تنتظر إلى أن يتم الكشف عن الغش حتى تقوم بإعداد خطة للتعامل معه، لذلك دائماً ما تسأل لجان المراجعة والإدارة نفسها أسئلة مثل: ماذا سوف نفعل إذا تعرضنا

للتحقيق من جانب هيئة تداول الأوراق المالية؟ ماذا سوف نفعل في حالة اتهام رئيس إحدى الشركات التابعة بالتلاعب في السجلات والدفاتر ؟

ولا تحتاج الإدارة إلى الالتزام بجميع تفاصيل الخطة التي وضعتها عند الاشتباه في الغش، ولكن على الأقل يكون لديها مسودة بخطة العمل التي سوف تتبعها عند الإدعاء بوجود غش. فالشركات غير المستعدة للتعامل مع مثل هذه الأحداث، قد تتخذ قرارات غير فعالة من الممكن أن يكون لها تأثير سلبي على الشركة وعلى الرأي العام. ويمكن الاستعانة بالفاحص القانوني لإعداد مثل هذه الخطط، حيث يقوم العديد من المديرين بالاتفاق المسبق مع الفاحص القانوني للاستعانة به عند الحاجة.

وهذا التخطيط المسبق للتعامل مع الغش، سوف يمكن الشركات من إجراء المقابلات ودراسة العروض المقدمة من العديد من منشآت المراجعة واختيار أفضلها من حيث الأتعاب وساعات العمل بحيث يمكن استدعائهم سريعاً عند الحاجة لذلك.

د – أما بالنسبة للمراجعة الداخلية، فهناك الكثير من المؤشرات على زيادة القدرات الخاصة بالمراجعة الداخلية على اكتشاف الغش في الشركات العامة، حيث تقع وحدات المراجعة الداخلية تحت ضغط للالتزام بالإجراءات الخاصة بالقسم 404 من قانون Sarbanes Oxley والذي يطالب الشركات العامة بضرورة الإفصاح في تقاريرها السنوية عن معلومات تتعلق بنطاق وملاءمة هيكل الرقابة الداخلية للوحدة والإجراءات المتعلقة بالتقرير المالي وما يتضمنه ذلك من تقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية والإجراءات الخاصة به.

وعلى الرغم من زيادة مهارات وحدات المراجعة الداخلية في فحص العمليات وتحقيق متطلبات القسم 404، لكن عدد قليل من هذه الوحدات يكون مستعداً للقيام بالتحقيق والتحري عن أي إدعاءات بتصرفات غش

مشتبه فيها. وفي الحقيقة، فإن وحدات المراجعة الداخلية ليست مطالبة بإجراء مثل هذه الفحوصات، فقد أصبح الاتجاه الجديد هو زيادة وعي المراجع الداخلي بالحالات والظروف التي تستدعي الاستعانة بفاحصين قانونيين. ولا ينفي ذلك قيام الإدارة ولجنة المراجعة بمطالبة وحدة المراجعة الداخلية بالإعداد والتخطيط المسبق لما يمكن القيام به عند الاشتباه في وجود غش.

5/5 – تبني الشركات لمدخل تقارير الأعمال المتكاملة:

على الرغم من أهمية الأرقام والبيانات المالية لإعداد القوائم المالية التي تستخدم من قبل المستثمرين والدائنين لاتخاذ القرارات الخاصة بكيفية توزيع وتخصيص الموارد المالية على المصادر المختلفة، إلا أن تلك الأرقام ليست فقط هي التي تؤثر على مصالح الأطراف ذات الصلة بالقوائم المالية.

ففي حين قيام الجهات التنظيمية والتشريعية بالعمل على إعداد وتطبيق القوانين التي تهدف إلى استعادة الثقة في القوائم المالية، فقد اكتسبت البيانات التشغيلية غير المالية الكثير من الأهمية في مجتمع الأعمال.

وعلى سبيل المثال، هناك اهتمام متزايد من قبل المستثمرين بمسببات القيمة Value Drivers لما لهذه المؤشرات من أهمية في تقيم الموقف المالي للشركة بالمقارنة مع الأرباح المحسوبة وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية. وقد تختلف هذه المسببات من شركة إلى أخرى ومن صناعة إلى أخرى ولكنها عادة ما تنطوي على قدرة الأشخاص والتزامهم بتحقيق أهداف الوحدة واستراتيجيتها، درجة المنافسة ومدى إمكانية الاعتماد على نماذج الأعمال الخاصة بالشركات، قدرة العاملين على تبادل الأفكار، التعلم والتأقلم مع التغير فـ الظروف. وبالرغم من أن هذه المقاييس تعتبر غير مالية، إلا أنها هامة وضرورية ليس فقط كمعلومات تساعد في الإدارة للوحدة، ولكن أيضاً كبيانات قابلة للقياس بحيث يمكن التقرير والإفصاح عنها في القوائم المالية.

ومن المتوقع أن يزداد قبول مسببات القيمة غير المالية كمكونات هامة في القوائم المالية التي تقوم الشركات بالتقرير عنها مما يؤدي إلى زيادة الحاجة لمراجعة هذه البيانات لتجنب أي تحريفات في التقارير المالية بسبب هذا النوع من البيانات غير المالية، مما يخلق بدوره تحدياً حقيقياً للفاحصين القانونيين للتحقق بشكل دوري من هذه البيانات.

ومع تزايد حاجة المستثمرين وجميع الأطراف من أصحاب المصالح للمعلومات سوف تحتاج الشركات إلى الإفصاح عن معلومات مالية وغير مالية بطريقة دقيقة وشاملة وفي الوقت المناسب.

ومع التطور الذي لحق بتكنولوجيا المعلومات سوف تزداد قدرة نظم المعلومات على جمع المعلومات وعرضها بالشكل الجيد والملائم ولكن سيؤدي ذلك إلى حاجة الفاحصين القانونيين الماهرين إلى التصدي لقلق الأطراف أصحاب المصالح تجاه احتمالات الغش التلاعب في البيانات التشغيلية غير المالية والتعامل مع مثل هذه الأمور.

أضف إلى ما سبق أن اتجاه هيئات الرقابة المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة، كندا، استراليا، جنوب إفريقيا، ومصر، لإلزام الشركات المقيدة بالبورصة بإعداد ونشر تقارير غير مالية وصولاً لما أسميناه تقارير الأعمال المتكاملة من شأنه أن يزيد من أهمية المراجعة الاستقصائية القضائية (الفحص القانوني)، لتلافي قصور المراجعة المالية التقليدية في كشف، والتنقيب عن، التحريفات غير المالية، خاصة الغش غير المالي.

الفصل الخامس
المراجعة الخارجية
لتقارير الأعمال المتكاملة
External Auditing
of Integrated Business Reports

مقدمة الفصل:

أدت انهيارات الشركات وما تبعها من أزمات مالية على مستوى الدول والعالم إلى التساؤل حول مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على نماذج التقارير الحالية، وبصفة خاصة التقارير المالية السنوية. فلا توفر التقارير المالية السنوية ذات المنظور المالي قصير الأجل معلومات تمكن أصحاب المصلحة (وخاصة المستثمرين) من تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها على خلق والحفاظ على القيمة، خاصة في ظل التحديات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية المتنامية. كما نجد أن تقارير الاستدامة تعاني من أوجه ضعف مشابهة، فهي تفشل في الربط بين قضايا الاستدامة واستراتيجية الشركة. أضف إلى ذلك عدم وجود ارتباط بين المعلومات التي توصلها نماذج التقارير الحالية.

وقد دعا ذلك إلى ضرورة وجود نموذج للتقرير يعمل على تكامل المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية بتقرير واحد، بحيث تتضمن تلك المعلومات (كجزء منها) قضايا الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها. كما توجد ضرورة لتحقيق الارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية فيما بينها من جهة، وبينها وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى.

ومن المنطقي أن تكتسب تقارير الأعمال المتكاملة مصداقيتها من خلال مراجعتها والتوكيد المهني بشأنها، وهذا ما سنعرض له من خلال النقاط التالية:

- توصيف تقارير الأعمال المتكاملة والجدل الثائر حولها.
- الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة (أهميتها والطلب عليها).
- أهداف تقارير الأعمال المتكاملة.
- احتياجات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة.
- منافع وتحديات تقارير الأعمال المتكاملة.
- المبادرات اللازمة للاتجاه نحو تقارير الأعمال المتكاملة.
- مراحل وخارطة طريق تقارير الأعمال المتكاملة.
- إطار تقارير الأعمال المتكاملة.
- المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة.
- توصيات متعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة.
- تجارب بعض الدول فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة.
- استقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة.
- الإفصاح عن انبعاثات GHG كأحد تطبيقات تقارير الأعمال المتكاملة.
- الطلب على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.
- العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة وتشكيلة خدما مراقب الحسابات.
- مستقبل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر والعالم العربي.

أولاً : مفهوم وتوصيف تقارير الأعمال المتكاملة والجدل الثائر حولها:

تناولت العديد من الدراسات (Solstice, 2005; Haboucha, 2010; Harvard Business School, 2010; Johannesberg, 2010; BRLF, 2011; Deloitte, 2011; IFAC, 2011; IIRC, 2001; FEE, 2011; King, 2011; Schuttz and Tsikwe, 2011; The Integrated Reporting Committee, 2011) مفهوم وتوصيف تقارير الأعمال المتكاملة والجدل الثائر حولها من وجهات نظر مختلفة ولكنها تتكامل في مجموعها.

وبداية فقد قدمت دراسة (Solstice, 2005) تعريفا عملياً للتقرير المتكامل بأنه "التقرير الذي يلبي احتياجات كل من التقرير المالي النمطي وتقرير الاستدامة". ويعني ذلك أنه تقرير سنوي واحد يتضمن معلومات الاستدامة والقوائم المالية. ولكن يعد الجمع بين تقرير الاستدامة والتقرير السنوي التقليدي بقائمة واحدة هو بداية التكامل. وتتطلب رؤية التقرير المتكامل السليم توضيح للروابط بين الأداء المالي والأداء المتعلق بالاستدامة. ويوصف التقرير المتكامل الكلي عندما يعكس قيم الاستدامة التي تعد أساسية للشركة وأصحاب المصلحة بها.

ويرى (Haboucha, 2010) أن التقرير المتكامل يجب أن يتعلق بالربط بين الممارسات البيئية والاجتماعية والحوكمية للشركة وأدائها لأعمالها، بالماضي والحاضر والمستقبل. كما يجب أن يتعلق بالأجل الطويل، وأن يرتبط بالاستراتيجية وتخفيف المخاطر وإدارة السمعة. كما أنه يمكن النظر للتقرير المتكامل على أنه وسيلة لاتصال الشركات بموردي رأس المال، وقد يكون وسيلة للمنافسة تجاه تقرير أفضل لأن الشركات التي تقوم بعملها بشكل جيد تكون معروفة في الأسواق. إلا أنه توجد صعوبة في تحقيق التكامل للمعلومات البيئية الاجتماعية والحوكمية مع المعلومات المالية بسبب طريقة عرضها، حتى إذا سلمنا بأهمية تلك المعلومات للنجاح المالي للشركة فهناك تحدياً مرتبطاً بالربط بينها وبين المعلومات المالية.

وقد أوضحت دراسة (Harvard Business School, 2010) أن فكرة التقرير المتكامل تقوم على تجميع التقارير التي تصدرها الشركات بشكل مستقل – مثل التقارير المالية، وتقارير الحوكمة والمكافآت، وتقارير المسئولية الاجتماعية – وفقاً لهيكل / إطار واحد.

ونجد أن التقرير المتكامل يعطي نظرة كلية عن الشركة من خلال تكامل معلومات الأداء الاجتماعي والبيئي والاقتصادي مع معلومات الأداء المالي للشركة. فلم يعد التقرير عن الأمور المالية فقط كافياً، حيث تؤثر كل العوامل البيئية والاجتماعية والحوكمية على الشركة. ولذلك يعطي التقرير المتكامل للمستثمرين وأصحاب المصلحة رؤية كلية عن كيفية إدارة الشركة لكل تلك العوامل وتأثيرها المحتمل على مركز الشركة. وبذلك يوضح التقرير المتكامل لأصحاب المصلحة اهتمام الشركة بالأعمال، ويوفر دليلاً يدعم اعتماد استدامة الشركة، ويعرض أدائها المالي. ويقوم التقرير المتكامل أيضاً بأكثر من ذلك، فيمكنه توضيح كيفية امتزاج العوامل المالية والبيئية والاجتماعية في استراتيجية الشركة. وقد نص دليل حوكمة الشركات الصادر سنة 2009 بجنوب إفريقيا (King 111) على ضرورة تكامل تقرير الاستدامة مع التقرير المالي للشركة. وقد تضمن ذلك الدليل تعريفاً للتقرير المتكامل على أنه "عرض كلي ومتكامل لأداء الشركة المالي وأداء الاستدامة (Johannesberg, 2010).

وبينما أشارت دراسة (BRLF, 2011) إلى أن المدخل المتكامل للتقرير يجمع بين الأداء المالي والبيئي والاجتماعي والحوكمي ESG. كما استهدفت اللجنة الدولية للتقرير المتكامل وضع إطار يجمع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية في شكل واضح ودقيق ومتسق وقابل للمقارنة في تقرير متكامل. ويمكن ذلك من توفير معلومات شاملة وقابلة للفهم عن الأداء الكلي للشركة لمقابلة احتياجات النموذج الاقتصادي العالمي المستدام.

وأشارت دراسة (Deloitte, 2011) إلى أن التقرير المتكامل يجب أن يوضح بلغة سهلة كيفية تخطيط الشركة للحفاظ على تنافسية طويلة الأجل دون التضحية بالربحية قصيرة الأجل.

كما أشارت الدراسة إلى أن التقرير المتكامل ليس التقرير السنوي الذي يتم إنتاجه مع الإشارة بشكل كافي للمؤشرات البيئية والاجتماعية والحوكمية، لأن ذلك لا يتضمن الإشارة إلى الاستراتيجية والمخاطر والفرص. كما أن التقرير المتكامل ليس تقرير الاستدامة. فيجب أن يكون التقرير المتكامل قائمة منفصلة Stand – Alone توفر معلومات مالية ومعلومات استدامة بما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة. كما يجب أن يتضمن التقرير المتكامل معلومات ذات نظرة مستقبلية تتعلق بأهداف تتعلق بأهداف الأداء للشركة، سواء تلك المرتبطة بالمؤشرات المالية أو تلك المرتبطة بالمؤشرات البيئية والاجتماعية. كما يجب أن يتضمن التصرفات المتعلقة بالتعامل مع المخاطر والفرص.

وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن التقرير المتكامل يتعلق بعرض صورة متماسكة ومقنعة عن أعمال الشركة. ويجب أن يتضمن الأ/ور الهامة لأصحاب المصلحة بها. فنجد أن ذلك التقرير يتعامل مع المخاطر والفرص والأهداف الاستراتيجية المتعلقة بمزيج الأمور المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية.

كما أشارت دراسة (IFAC, 2011) إلى ضرورة توسيع التقرير المالي الحالي ذو النظرة الضيقة ليصبح تقرير أعمال كلي أكثر ارتباطاً يحقق التكامل بين المجالات الاجتماعية والبيئية والاقتصادية للشركة، ويوصل معلومات الأداء في تلك المجالات إلى عدد كبير من أصحاب المصلحة.

ويوضح التقرير المتكامل الروابط بين استراتيجية الشركة والحوكمة الخاصة بها وأدائها المالي وبين السياق (المحتوي) الاجتماعي والبيئي والاقتصادي الذي تعمل خلاله الشركة. ويجب على كل عنصر بالتقرير المتكامل أن يوفر إشارات

Insights للأداء الحالي والمستقبلي للشركة، وأن يوضح بطريقة واضحة ومختصرة قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل (IIRC, 2011).

بينما أشارت دراسة (FEE, 2011) إلى أن التقرير المتكامل هو مدخل كل لتمكين المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة من فهم كيفية أداء الشركات لأعمالها How it is Performing. ويوضح التقرير المتكامل الارتباط بين القيمة المالية وغير المالية. ويجب أن تكون العلاقة بين استراتيجية الشركة والحوكمة الخاصة بها ونموذج الأعمال لها شفافة خلال ذلك التقرير. كما يمنح ذلك التقرير تحليلاً للتأثيرات والارتباطات المتعلقة بالمخاطر والفرص والأداء عبر سلسلة القيمة. كما أوضحت الدراسة أن التقرير المتكامل هو تقرير مختصر وواضح ومتسق وقابل للمقارنة، يجمع المعلومات المالية وغير المالية الهامة، ومتمركز حول الأهداف الاستراتيجية للشركة والحوكمة ونموذج الأعمال بها.

وقد أشارت دراسة (King, 2011) إلى جهود لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا لتحويل التقرير المالي وتقرير الاستدامة إلى تقرير متكامل، والذي يمثل تقرير واحد يستفيد منه كل أصحاب المصلحة ويضيف أمانة ومصداقية للإفصاح. ويحقق ذلك التقرير تكامل المعلومات المالية وغير المالية بما يدعم الاعتبارات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية ESG والاستثمارية والتشغيلية لكل الشركات. ويجب أن تتصف المعلومات بالملاءمة والوقتية والقابلية للمقارنة بما يرفع من جودة الإفصاح.

بينما أشارت دراسة (Schuttz and Tsikwe, 2011) إلى أنه يجب على الشركات إصدار تقارير متكاملة تربط المعلومات المالية ومعلومات الاستدامة الهامة. ولكن لا يعد التقرير المتكامل دفعاً لتقرير الاستدامة بالتقرير المالي، بل يدمج بلغة واضحة المعلومات الهامة من كليهما وغيرهما من المصادر لتمكين أصحاب المصلحة من تقييم أداء الشركة وقدرتها على خلق قيمة والحفاظ عليها.

أما دراسة (The Integrated Reporting Committee, 2011) فقد تناولت مفهوم التقرير المتكامل بأنه "تقرير لأصحاب المصلحة عن استراتيجية وأداء وأنشطة الشركة بما يسمح لهم بتقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل". ويجب أن يوضح التقرير المتكامل أن قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة يعتمد على النظم المالية والاقتصادية والبيئية والاجتماعية، وعلى جودة علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة. وعلى ذلك، يجب أن يكون التقرير المتكامل مكتوباً بلغة واضحة ومفهومة لكي يكون مصدراً مفيداً للمعلومات لأصحاب المصلحة.

كما أوضحت الدراسة أن التقرير المتكامل هو جزء واحد من عملية الاتصال الواسعة بين الشركة وأصحاب المصلحة بها، وأنه يجب أن يوفر نظرة متكاملة لاستراتيجية الشركة وأدائها الكلي. كما أوضحت الدراسة أن التقرير المتكامل هو التقرير الأول للشركة، وأنه يمكن ربطه بتقارير ومعلومات أكثر تفصيلاً، مثل القوائم المالية السنوية وتقارير الاستدامة وتقارير الحوكمة. كما قدمت الدراسة مفهوم التقرير المتكامل كما ورد بدليل مبادئ حوكمة الشركات (King, 111) الصادر بجنوب أفريقيا سنة 2009 بأنه "عرض كلي ومتكامل لأداء الشركة المالي وأداء الاستدامة".

وقد أوضحت نفس الدراسة أنه من المقترح تضمين المعلومات المالية التالية بالتقرير المتكامل:

- قوائم مالية مختصرة (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية).
- تفسير للعوامل التي تؤثر على التغير في الأرباح.
- تحديد للعناصر غير العادية / غير التشغيلية وعلاقتها بالنتائج.
- المعلومات القطاعية.

- الاستثمار المالي بالطاقات المستقبلية (نفقات رأسمالية، نفقات البحوث والتطوير).
- العوامل التي قد تؤثر على التدفقات النقدية المستقبلية.

ويجب أن تكون تلك المعلومات مشتقة من، ومتسقة مع، بالقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها.

ويمكن تضمين بعض العناصر بالتقرير المتكامل والتي تتمثل في:

- عناصر متعلقة بشكل التقرير، حيث يجب أن يتضمن التقرير المتكامل كلاً من الفترة التي يغطيها، وحدود ومجال التقرير والوحدات المقرر عنها (مثل الفروع) وطبيعة المعلومات التي يتم توفيرها لكل وحدة، والعملية المستخدمة لتحديد حدود التقرير، ومبادئ التقرير التي تم تطبيقها، وسياسات وممارسات التأكيد المهني على التقرير، والإشارة إلى المستندات الممكن الرجوع إليها.
- نظرة مختصرة عن الشركة وأنشطتها (اسم الشركة وحجمها، وموقع عملياتها، وأنشطتها)، وقائمة بنموذج الأعمال لها يصف كيفية قيامها بخلق قيمة، ومعلومات عن الموارد الحالية بالشركة، ووصف مختصر للجوانب الهامة بهيكل الحوكمة.
- وصف المخاطر والفرص الهامة، وتحديد للقضايا المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية، وتحديد للتأثيرات الهامة للشركة على النظم المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتحديد علاقات الشركة مع أصحاب المصلحة الرئيسيين.
- وصف للأهداف الاستراتيجية للشركة مع توضيح كيفية وضعها في ظل المخاطر والفرص متضمنة قضايا الاستدامة.

- أداء الشركة في ظل أهدافها الاستراتيجية وتأثيراتها المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية الهامة.
- قائمة بالأنشطة المتوقعة للشركة وأهداف الأداء المستقبلية.
- نظرة على كيفية مكافأة الشركة لموظفيها والمديرين التنفيذيين بها، متضمنة العوامل التي قد تؤثر على المكافآت المستقبلية.
- تفسيرات / تعليقات تحليلية مختصرة تعكس تفهم أعضاء الهيكل الرئيسي بالشركة والفريق التنفيذي لطبيعة الأداء الحالي والمتوقع للشركة في ظل الأهداف الاستراتيجية لها. ويجب على الشركة أن تقرر عن كيفية تحسينها للتأثيرات الإيجابية الهامة وتدنيتها للتأثيرات السلبية الهامة.

وبالنسبة **لمداخل (طرق) لتوصيف التقرير المتكامل**، فقد قدمت دراسة (Solstice, 2005) ثلاثة مداخل هي التقارير المجمعة، والتكامل المالي، والتقرير الكلي على النحو التالي:

أ – بالنسبة للتقارير المجمعة:

يكون التقرير المتكامل قائمة (مستند) واحدة تجمع التقرير المالي السنوي وتقرير الاستدامة. ويؤدي ذلك إلى تأكيد تساوي أهمية الأداء المالي وأداء الاستدامة من وجهة نظر الشركة وأنهما مجالان متداخلان لأداء الأعمال الكلية. ويعد التقرير المجمع خطوة أولية مفيدة نحو التقرير المتكامل.

ب – بالنسبة للتكامل المالي:

يتم إصدار تقرير يوضح الروابط بين الأداء المالي والاستدامة. ويمثل تقريراً تكون فيه النتائج المالية لتصرفات الشركة المتعلقة بقضايا الاستدامة واضحة،

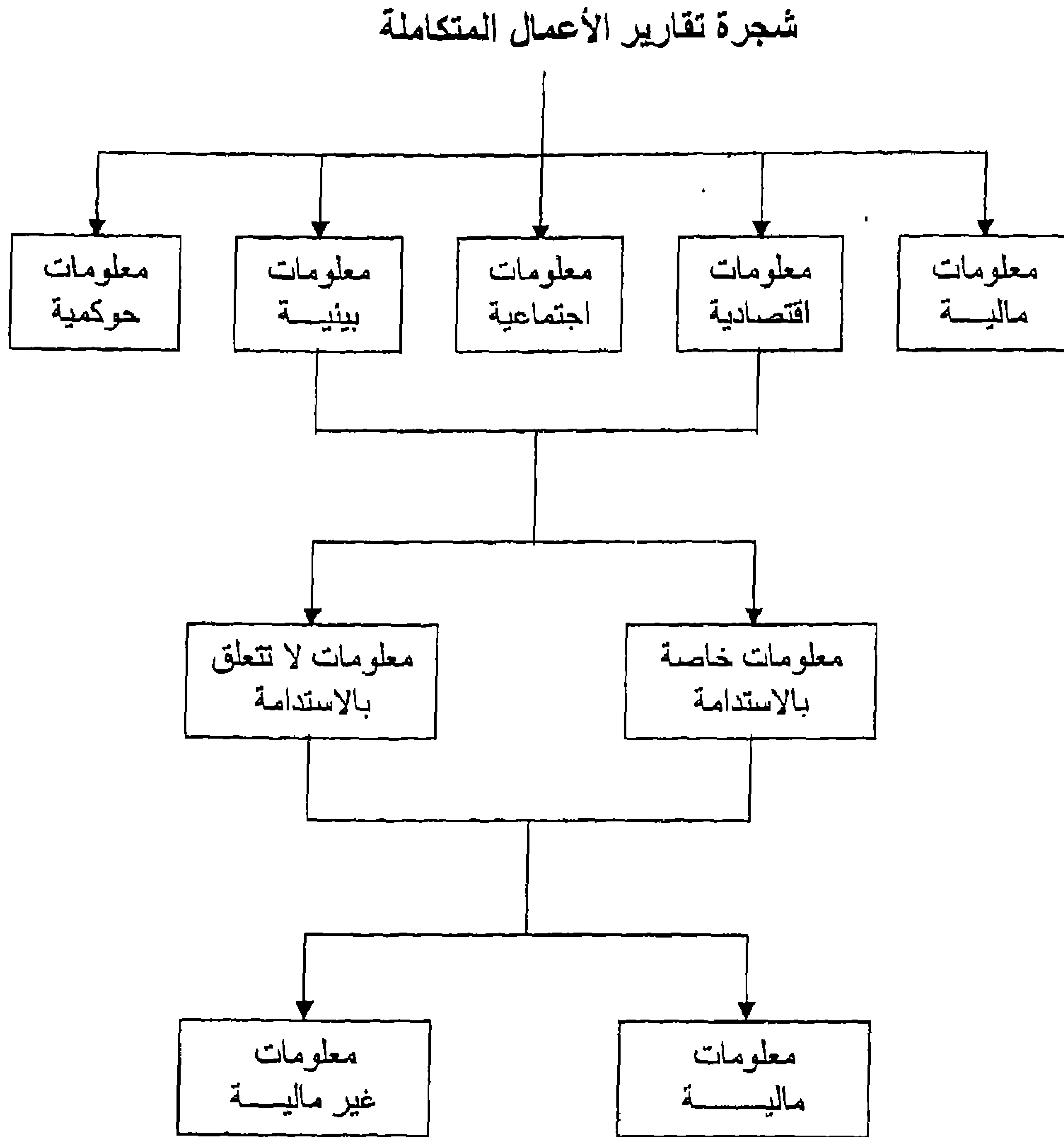
حيث تتضمن القوائم المالية تفسيرات وصفية بلغة سهلة، أو تكون الروابط بين استراتيجية الأعمال وأداء الاستدامة واضحة. وبرغم عدم وجود مثال لتلك الدرجة من التكامل، إلا أن الجهود المتعلقة بالإفصاح عن القضايا البيئية والاجتماعية الهامة مالياً تعد خطوة جيدة.

ج – بالنسبة للتقرير الكلي:

يتم إصدار تقرير ينشأ عن المنظور الكلي للأعمال وأصحاب المصلحة بها. ويعد ذلك التقرير (التقرير المتكامل) هو التعبير السليم عن قيمة الشركة ومدخلها للأعمال.

ونخلص مما سبق إلى أن تقرير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذي يجمع المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية، متضمنة في ذلك معلومات الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها. ويجب أن يكون هناك ارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية فيما بينها من جهة، وبينها وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى.

وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية تتضمن بالضرورة معلومات مالية وأخرى غير مالية. وعليه، يمكن بلورة شجرة تقارير الأعمال المتكاملة على النحو التالي:



ثانياً : الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة (أهميتها والطلب عليها):

أشارت عدة دراسات (Solstice, 2005: BRLF, 2010, 2011: Deloitte, 2010, 2011; IIRC, 2011; Schuttz and Tsikwe, 2011; The Integrated Reporting Committee, 2011) إلى أسباب الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة.

وبداية فقد أخذت دراسة (Solstice, 2005) اتجاهاً معاكساً فيما يتعلق بالطلب على تقارير الأعمال المتكاملة. فقد أشارت الدراسة إلى أنه لا يبدو أن

هناك طلباً خارجياً هاماً على التقارير الأعمال المتكاملة حالياً. ويمكن أن تكون المحفزات الأساسية لها داخلية. فيمكن للتقرير المتكامل أن يكون مفيداً في بناء تفهم داخلي ودعم للاستدامة. بينما يعد التدخل اللائحي Regulation محفزاً ضعيفاً له. كما لا يعد سوق التأكيد المهني محفزاً للتقرير المتكامل بل قد يكون عائقاً. بينما يمكن للتكنولوجيا الجديدة أن تكون محفزاً للتقرير المتكامل.

واتفقت دراستي (BRLF, 2010, 2011) على أن المدخل الحالي للتقرير عن الأعمال يركز على الأداء المالي فقط، الأمر الذي يؤدي إلى عدم توضيح الأداء الكلي للشركة في ظل تطبيق استراتيجيتها وإدارة مخاطر أعمالها. كما لا يوضح ذلك ارتباط الشركة بالمجتمع بما في ذلك الحوكمة الخاصة بها وتأثيرها (الشركة) على الاستدامة والقضايا الاجتماعية.

وقد أضافت دراسة (BRLF, 2011) أنه تم الاتجاه نحو التقرير المتكامل بسبب النقد الموجه لإطار التقرير المالي الحالي، الذي لا يأخذ في حسبانه أنشطة شركات القطاع العام Public Sector بشكل كامل. فنجد أنه يستبعد المعلومات المتعلقة بتصرفات الشركة وأدائها الاجتماعي والبيئي. فتتعامل المحاسبة المالية التقليدية مع السلع البيئية على أنها مجانية وتتجاهل التكاليف الاجتماعية. ولذلك فهناك حاجة لتطوير إطار تقرير متكامل يجمع الأداء المالي الحالي مع الأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي.

بينما أشارت دراسة (Deloitte, 2011) إلى أن فقدان حملة الأسهم لاستثماراتهم (عند إنهيار الشركات)، وأزمة الرهن العقاري، والكوارث البيئية أدى إلى الإشارة إلى تأثير القضايا غير المالية على استدامة الشركة طويلة الأجل. ولذلك يؤدي اتباع القياس المالي بمفرده إلى عدم القدرة على توفير إشارات Insights كافية عن أداء الشركة. ولذلك فيعد من الضروري أن تصل رسالة الشركة لأصحاب المصلحة بها وأن تتعامل مع اهتماماتهم كلها.

ونجد أن القوائم المالية لا تأخذ في اعتبارها السياق (المحتوى) الاجتماعي والبيئي والاقتصادي طويل الأجل الذي تعمل خلاله الشركات. وبينما تصدر بعض الشركات تقرير استدامة أو تقارير بيئية واجتماعية وحوكمية ESG – والتي تأخذ في اعتبارها العناصر السابقة – إلا أنها لا تربط بالضرورة المخاطر والفرص باستراتيجية ونموذج الأعمال. ولذلك يساعد التقرير المتكامل على تجميع المعلومات الملائمة عن أداء الشركة، وذلك بطريقة تمكن من تكوين صورة شاملة وعميقة للمخاطر والفرص التي تواجهها، خاصة في ظل الاتجاه نحو اقتصاد عالمي مستدام (IIRC, 2011).

كما أضاف (Schultz and Tsikwe, 2011) أن الشكل القديم للتقرير السنوي، الذي يركز على المعلومات المالية والمدى الزمني القصير، لم يعد كافياً لتلبية احتياجات المستثمرين وباقي أصحاب المصلحة. لذلك يجب على الشركات المقيدة ببورصة جوهانزبرج JSE بجنوب إفريقيا إصدار تقارير متكاملة تربط المعلومات المالية ومعلومات الاستدامة الهامة. ويمكن ذلك أصحاب المصلحة من عمل تقييمات الاستدامة طويلة الأجل للأعمال، ولكيفية دمج قضايا الاستدامة وثيقة الصلة بالأعمال في التوجه الاستراتيجي للشركات.

أما دراسة (The Integrated Reporting Committee, 2011) فقد أشارت إلى تعدد أسباب الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة. فقد أدت الأزمة المالية العالمية، وكون النموذج الاقتصادي غير موجه بيئياً أو اجتماعياً، وكون ممارسات التقرير الحالية غير كافية، إلى ضرورة وجود أشكال جديدة وأكثر فعالية للتقرير.

فنجد أن التقارير الحالية للشركات، سواء المتعلقة بالأداء المالي السنوي، أو بالاستدامة، أو بالحوكمة تفشل في الربط بين استراتيجية الشركة وأدائها المالي وأدائها في المجال البيئي والاجتماعي والحوكمي. كما يتصف معظم ما يتم الإفصاح عنه بأنه ذو نظرة ماضية، ويفشل في إمداد أصحاب المصلحة

بالمعلومات الكافية ذات النظرة المستقبلية، التي تمكنهم من تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل.

وقد أدت إنهيارات الشركات خلال العقد الماضي إلى تساؤل أصحاب المصلحة عن مدى ملاءمة وإمكانية الاعتماد على التقارير المالية السنوية كأساس لاتخاذ القرارات. فلا توفر التقارير التي تعتمد بشكل كبير على المعلومات المالية إشارات كافية تمكن أصحاب المصلحة من تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها على خلق والحفاظ على قيمة، خاصة في ظل التحديات البيئية والاجتماعية والاقتصادية المتنامية. وبرغم ذلك، فغالباً ما يعتمد متخذو القرارات على المعلومات المالية بشكل مكثف، والتي برغم أهميتها لا تعطي صورة كاملة عن الموقف الحقيقي للشركة. كما تعاني تقارير الاستدامة من نقاط ضعف مشابهة. فنجد أنها غير مرتبطة بالتقارير المالية للشركات، وتعطي نظرة ماضية عن الأداء، وتفشل في الربط بين قضايا الاستدامة واستراتيجية الشركة. فنجد أنها غير مرتبطة بالتقارير المالية للشركات، وتعطي نظرة ماضية عن الأداء، وتفشل في الربط بين قضايا الاستدامة واستراتيجية الشركة.

ولذلك دفعت نقاط الضعف في نماذج التقرير الحالية، وحاجة أصحاب المصلحة إلى معلومات شاملة ذات نظرة مستقبلية إلى الاتجاه نحو تقارير الأعمال المتكاملة.

ونخلص مما سبق إلى أن أهم أسباب الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة، والتي تؤدي إلى خلق طلب عليها، هو قصور نماذج التقرير الحالية – سواء التقارير المالية أو تقارير الحوكمة – وعم ارتباطها ببعضها أو باستراتيجية الشركة بما يؤدي إلى عدم قدرة أصحاب المصلحة على تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها على خلق والحفاظ على قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل، الأمر الذي دعا إلى الاتجاه إلى تقارير الأعمال المتكاملة.

ثالثاً : أهداف تقارير الأعمال المتكاملة:

تناولت عدة دراسات (BRLF, 2010, 2011; The Integrated Reporting Committee, 2011) أهداف تقارير الأعمال المتكاملة وبداية فقد أوضحت دراسة (BRLF, 2010) الهدف من تقرير الأعمال المتكامل من منظور الشركات، ويتمثل في تلبية احتياجات المساهمين والمستخدمين الآخرين من المعلومات من خلال إمدادهم بمعلومات أكثر شمولاً وتجميعاً عن استراتيجية الأعمال والأداء لتدعيم اتخاذهم للقرارات المتعلقة باستثماراتهم وتخصيص رأس المال. يضاف لذلك الاتصال الجيد بأصحاب المصلحة حول نموذج الأعمال الخاص بالشركة وأدائها عبر سلسلة القيمة لها.

كما أشارت دراسة (BRLF, 2011) إلى الحاجة إلى التقرير المتكامل لتوفير نظرة كلية عن الشركة، مع التركيز على المجالات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية، بما يمكن أصحاب المصلحة من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.

بينما أشارت دراسة (The Integrated Reporting Committee, 2011) إلى أن الهدف من تقرير الأعمال المتكامل هو التقرير لأصحاب المصلحة عن استراتيجية وأداء وأنشطة الشركة بما يمكنهم من تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل. وكذلك توضيح أن تلك القيمة تعتمد على النظم المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وعلى جودة العلاقات مع أصحاب المصلحة. فيجب أن يعكس التقرير المتكامل مدى تطبيق الهيكل الرئيسي بالشركة للتفكير الجماعي عند تحديد والتعامل مع القضايا المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية التي تؤثر على الشركة، وما إذا كانت تلك القضايا متكاملة مع استراتيجية الشركة. كما يجب أن يعكس التقرير المتكامل مدى وجود عملية منظمة للأخذ في الحسبان القضايا المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية الهامة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالشركة، وفي تحديد مؤشرات الأداء والمخاطر الرئيسية.

ونخلص مما سبق إلى أن الهدف من تقرير الأعمال المتكامل هو تمكين أصحاب المصلحة، بما فيهم المستثمرين، من تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل، وتوضيح أن تلك القيمة تعتمد على النظم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمالية للشركة، بما يمكنهم من إتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم.

رابعاً : احتياجات أصحاب المصلحة فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة:

نتناول هنا الاحتياجات المشتركة لأصحاب المصلحة فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة، وكذلك مناطق التعارض بينهم. وبداية يحتاج أصحاب المصلحة وحملة الأسهم معلومات أكثر تمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة. ولا يعني ذلك بالضرورة تفاصيل أكثر، لكن إشارة أكبر لاستراتيجية الشركة والمخاطر وخلق قيمة للشركة (Johannesberg, 2010).

بينما أشارت دراسة (BRLF, 2011) إلى رغبة أصحاب المصلحة في تقرير الأعمال المتكامل الذي يعمل على ما يلي:

- تحقيق اتساق التقرير المالي وغير المالي مع استراتيجية الشركة وأهدافها الاستراتيجية، وربط الأداء المالي بالأداء غير المالي.
- توصيل معلومات مالية وغير مالية ملائمة وهامة، بما فيها معلومات عن الأداء، ومعلومات عن مؤشرات الأداء الرئيسية.
- تحقيق الإتفاق بين التقرير الداخلي والخارجي.
- التركيز على كيفية الأخذ في الاعتبار كل من الأسواق المتغيرة، ومخاطر وفرص الأعمال في الاستراتيجية المستقبلية ونموذج أعمال الشركة.
- تطوير مبادئ للتقرير المتكامل تقوم على إبداء أسباب في حالة عدم تقديمه.

- وضع تعريفات ومناهج قياس وآليات مساءلة يمكن تطبيقها عالمياً.
- التركيز على الاستدامة طويلة الأجل للشركة، متضمنة كيفية تأثير الشركة على البيئة والمجتمع.
- التقرير بنزاهة، بدون تحيز، والتركيز على القضايا الهامة.
- تطوير إطار للتقرير المتكامل يصلح لكل أنواع الشركات باختلاف الصناعات والقطاعات.
- تجنب جعل التقرير المتكامل طويل ومفصل بشكل أكثر من اللازم.
- توضيح منافع التقرير المتكامل لأصحاب المصلحة.

وتتفق دراستي (BRLF, 2011: Johannesberg, 2010) بشأن احتياجات المستثمرين من تقرير الأعمال المتكامل، فيحتاج المستثمرون إلى تقرير أعمال متكامل يوفر معلومات جوهرية تمكنهم، ليس فقط من تقييم الأداء المالي للشركة، ولكن أيضاً تحدد المخاطر والفرص الجوهرية للشركة بناءً على المعلومات البيئية والاجتماعية والحوكمية لها.

كذلك يحتاج المستثمرون إلى تقرير أعمال متكامل يفصح عن كيفية تأثير القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمية على قدرة الشركة على تنفيذ استراتيجيتها. كذلك يحتاج المستثمرون إلى تقرير أعمال متكامل يحدد ما إذا كانت الشركة لديها القدرة على خلق والحفاظ على قيمة. أي أن المستثمرين يحتاجون إلى تقرير أعمال متكامل يوفر معلومات تمكنهم من التفهم الأفضل للأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة بما يمكنهم من اتخاذ قرارات استثمار سليمة.

بينما يختلف أصحاب المصلحة في بعض الأمور المتعلقة بتقرير الأعمال المتكاملة، وخاصة التعبير الكمي Quantification عن مقاييس الأداء غير المالي، ومستوى الإفصاح، والنزاع بين تحقيق القابلية للمقارنة للمعلومات غير

المالية المفصح عنها وتحقيق التوافق بين التقرير الداخلي والخارجي، ومستوى تدخل أصحاب المصلحة في تحديد ما هو هام وملائم للتقرير المتكامل ومجال التقرير، ودور التنظيمات في الإلزام بحد أدنى من التقرير عن المعلومات غير المالية ومتطلبات التأكيد المهني (BRLF, 2011).

ونخلص مما سبق إلى أنه برغم اختلاف أصحاب المصلحة في بعض الأمور المتعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة، إلا أنهم يتفقون فيما بينهم على احتياجهم إلى تقرير أعمال متكامل يوفر معلومات تمكنهم من التفهم الأفضل للأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم.

خامساً : منافع وتحديات تقارير الأعمال المتكاملة:

تحقق تقارير الأعمال المتكاملة منافع للشركات ولأصحاب المصلحة بما فيهم المستثمرين. ولكن تواجه تقارير الأعمال المتكاملة بالعديد من التحديات، كما تواجه الشركات والمستثمرون تحديات فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة.

أ ـ بالنسبة للمنافع التي يحققها تقرير الأعمال المتكاملة:

فقد أشارت دراسة (BRLF, 2011) إلى أن تقرير الأعمال المتكامل يعمل على مقابلة احتياجات حملة الأسهم وغيرهم من المستخدمين من المعلومات بشكل أفضل من خلال إمدادهم بمعلومات شاملة وكاملة عن إستراتيجية ومخاطر وأداء الأعمال لتدعيم اتخاذهم لقرارات الاستثمار وتخصيص رأس المال. كما يعمل تقرير الأعمال المتكامل على التواصل مع حملة الأسهم وغيرهم من المستخدمين بشكل أفضل حول نموذج الأعمال والأداء عبر سلسلة القيمة للشركة.

بينما أشارت دراسة (IFAC, 2011) إلى أن تقرير الأعمال المتكامل لا يحقق نفع فقط لأصحاب المصلحة، وإنما سوف تتحسن جودة التقارير المالية أيضاً، حيث تؤثر العديد من المجالات الاجتماعية والبيئية بشكل حقيقي على أداء الشركة. ويمكن للشركات من خلال التوصيل الأفضل والأكثر فعالية لمعلومات

المسئولية الاجتماعية الخاصة بها لمستثمريها أن تساعدهم في اتخاذ قرارات استثمار أفضل وتحقيق رضا أصحاب المصلحة.

ويمكن لتقرير الأعمال المتكامل أن يساعد الشركات على اتخاذ قرارات أكثر استدامة، ويمكن المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة من فهم كيفية أداء الشركة (IIRC, 2011).

وسوف يؤدي الإفصاح الشامل خلال التقرير المتكامل إلى تقليل الفجوة بين الأداء المفصح عنه للشركة ومصالح وتوقعات أصحاب المصلحة.

ب ـ ويمكن للشركات أن تحقق منافع كثيرة من تقرير الأعمال المتكامل:

فقد أشارت دراسة (Solstice, 2005) إلى أن التقرير المتكامل يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة، وتخفيض وقت الفريق عندما يتم دمج فريق إعداد التقرير السنوي مع فريق إعداد تقرير الاستدامة، وكذلك تجنب إزدواجية البيانات. ونجد أن المنافع الرئيسية من تقرير الأعمال المتكامل هي منافع غير ملموسة وداخلية، مثل التحدي الذي يواجهه فريق الإعداد، والرسالة المتسقة مع الهدف، والتفهم الأفضل للروابط بين الاستدامة واستراتيجية الأعمال، وتحسين اتخاذ القرارات، وتحسين سمعة الشركة.

وبينما أشارت دراسة (The Integrated Reporting Committee, 2011) على أن تقرير الأعمال المتكامل يمكن أن يحسن من اتخاذ القرارات الاستراتيجية، ومن الأداء، ويدعم سمعة الشركة بين أصحاب المصلحة. فيعد تقرير الأعمال المتكامل وسيلة ممتازة لمسئولي الشركات للحصول على تفهم عميق لاستراتيجيتها، ولكيفية تأثيرها على، وتأثرها بالقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية والمالية. كما يمكن لمسئولي الشركة أن يوضحوا لأصحاب المصلحة بأنهم يتفهمون كلياً الأعمال والتحديات التي تواجه الأعمال، وأنهم فعالين في توجيه الشركة نحو مستقبل مستدام طويل الأجل.

كما يوفر التقرير المتكامل نظرة كلية عن الشركة، ويعد مفيداً لأي من أصحاب المصلحة الذين لديهم مصلحة طويلة الأجل بالشركة، بما يمكنهم من تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة. كما تؤدي شفافية التقرير – حيث يتضمن كلاً من القضايا الإيجابية والسلبية والتحديات – إلى الثقة بالشركة، ويدعم من سمعتها بين أصحاب المصلحة.

كما يمكن لذلك التقرير تدعيم إدارة المخاطر لأن الشركات ستأخذ في اعتبارها المخاطر من منظور كلي. كما يمكن أن تؤدي قدرة مسئولي الشركة على توضيح فعاليتهم، إضافة إلى زيادة الشفافية، إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالشركة. أيضاً تشجع عملية التكامل على تطوير ثقافة الابتكار بالشركة. كما تكون الشركات التي تتفهم وتتعامل مع التحديات الخارجية أكثر تنافسية في الأسواق، وتتمتع بقيمة أعلى للماركة. ويمكن للتقرير المتكامل أن يوفر أساساً للتواصل الاستراتيجي مع أصحاب المصلحة.

كما أشارت دراسة (Schuttz and Tsikwe, 2011) إلى أن تحقيق التكامل والربط بين المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية مع أعمالها، فسوف تصبح الشركات أكثر ابتكاراً وتنافسية وتدرك فرص الأعمال الجديدة.

ج – بالنسبة لمنافع أصحاب المصلحة من تقرير الأعمال المتكاملة:

أشارت دراسة (Schuttz and Wsikwe, 2011) إلى أن تقرير الأعمال المتكامل يمد أصحاب المصلحة بنظرة مختصرة عن الشركة بما يمكن أصحاب المصلحة من تقييم أداء الشركة وتقييم لقدرتها على خلق والحفاظ على قيمتها.

د – بالنسبة لمنافع المستثمرين (على وجه الخصوص) من تقرير الأعمال المتكامل:

أشارت دراسة (BRFL, 2011) إلى أن تقرير الأعمال المتكامل، الذي يربط بين القضايا البيئية والاجتماعية والحوكمية واستراتيجية الشركة، يعطي

صورة كاملة للمستثمرين، ويساعدهم على تقييم المخاطر الجوهرية التي تواجه الشركة وكيفية إدارتها، ويمكنهم من معرفة كفاءة العمليات بالشركة.

ويعرض تقرير الأعمال المتكامل منافع هامة للشركات والمستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة، حيث أنه شكل أكثر شفافية للتقرير كما يمكن لسوق المال أن يستفيد من العرض المحسن لمعلومات الشركة، والشفافية الأكبر، والاستراتيجية الأكثر ابتكاراً (Schuttz and Tsikwe, 2011).

هـ - بالنسبة للتحديات التي تواجه تقرير الأعمال المتكامل:

أشارت دراسة (Solstice, 2005) إلى أن التحدي الأكبر هو حجم المعلومات المطلوب إدارتها خلال مدى زمني ضيق. كما يوجد تحدي آخر يتعلق بمحتوى التقرير المتكامل، حيث يمكن أن ينتج عن دمج التقرير السنوي وتقرير الاستدامة تقريراً كبيراً. فإذا تم حذف معلومات معينة، فهناك مخاوف من التضحية ببعض معلومات الاستدامة لأن المحتوى المالي منظم (مقنن) وله الأولوية. لذلك فهناك تحدي مفاهيمي معقد لدمج القضايا المالية وقضايا الاستدامة بطريقة ذات معنى.

و - بالنسبة للتحديات التي تواجه الشركات عند إعداد تقرير الأعمال المتكامل:

أشارت دراسة (BRLF, 2010) إلى أن الشركات تواجه تحدياً مرتبطاً بالتأكيد على أن المزايا التنافسية لن يتم فقدها، وأنه يجب تجنب الإفصاح عن المعلومات ذات الحساسية التجارية. كما أن هناك تحدياً مرتبطاً بكون التقرير طويلاً ومفصلاً أكثر من اللازم ويعوق الإفصاح عن العناصر الرئيسية. كما أن هناك تحدياً آخر يتمثل في نقص قبول حملة الأسهم لأن المنافع لا تبرر التكاليف الإضافية.

ز - بالنسبة للتحديات التي تواجه المستثمرين فيما يتعلق بتقرير الأعمال المتكامل:

أشارت دراسة (BRLF, 2011) إلى أن المستثمرين يواجهون تحديات فيما يتعلق بتقرير الأعمال المتكامل، متمثلة في نقص المعلومات المتعلقة بالأداء

البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة، ونقص المعلومات المتسقة سنة بعد الأخرى (في المحتوى والمدخل)، ونقص الإتساق في التعريفات عبر القطاع الصناعي. إضافة إلى نقص الملاءمة في الإفصاح، ونقص المناهج المعيارية لحساب المقاييس.

ونخلص مما سبق إلى أنه على الرغم من المنافع التي تحققها تقارير الأعمال المتكاملة للشركات ولأصحاب المصلحة، بما فيهم المستثمرين وأسواق المال، إلا أن هناك عديد من التحديات التي تواجه الشركات والمستثمرين بصددها.

سادساً : المبادرات اللازمة للاتجاه نحو تقارير الأعمال المتكاملة:

لاشك أن مراعاة العوامل الاقتصادية والاجتماعية والبيئية عند تحقيق قيمة مستدامة لأصحاب المصلحة تحتاج أن يتم توسيع التقرير المالي الحالي ليصبح نموذجاً متكاملاً يقوم بتوصيل الأداء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي للشركة إلى مدى واسع من أصحاب المصلحة (IFAC, 2011).

ويجب على الشركات إتخاذ مبادرات معينة بما يؤدي إلى إصدارها لتقارير أعمال متكاملة. وتتمثل تلك المبادرات في الآتي (IFAC, 2011):

1 – توسيع منظور أصحاب المصلحة لتحسين تقرير الأعمال:

يجب أن يخدم تقرير الأعمال احتياجات مدى واسع من أصحاب المصلحة، إذ يجب أن يحصل أصحاب المصلحة على معلومات كافية عن الشركة التي يتفاعلون معها. كما يجب أن تكون الشركة أكثر تقبلاً لاحتياجات المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصلحة من المعلومات وتعديل تقرير الأعمال وفقاً لتلك الاحتياجات.

2 – تعليقات الإدارة تفسر الأرقام:

تساعد تعليقات الإدارة على فهم وتفسير المعلومات المالية والأداء الكلي للشركة. فيقوم التقرير الوصفي بتفسير الأرقام من خلال توضيح وجهة نظر الإدارة بشأن أداء الشركة ومركزها وتطورها. ويمثل بذلك التقرير الوصفي

فرصة للإدارة لتوفير معلومات إضافية تصف بيئة الشركة، وترتبط تلك المعلومات بنموذج الأعمال واستراتيجية الشركة وإدارة الخطر والأداء الفعلي وتوقعاتهم بما يمكن المستثمرين وباقي أصحاب المصلحة من فهم صورة أوضح عن الشركة.

3 – التشجيع على تقارير أعمال مستمرة:

لابد من التشجيع على دورية وتوقيت تقارير الأعمال بما يؤدي إلى تحسين كفاءة الأسواق. ويساعد تقرير الأعمال الدوري والوقتي على توفير معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرارات.

4 – تطوير نموذج تقرير أعمال متكامل:

لابد من توسيع الشكل الحالي للتقرير المالي ذو النظرة الضيقة ليصبح تقرير أعمال كلي أكثر ارتباطاً يحقق التكامل بين المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية بالشركة في تقرير واحد، بما يسمح بتقييم الأداء الكلي للشركة بشكل أفضل.

5 – توفير تأكيد مهني يتعدى القوائم المالية:

يجب على مراقبي الحسابات توسيع مجال مراجعاتهم وتوفير تأكيد مهني يتعدى القوائم المالية، وذلك لتحقيق الملاءمة والمصداقية. فيجب على مكاتب المراجعة توفير تأكيد مهني متكامل أو موسع Expanded or Integrated على تقارير الأعمال المتكاملة، وذلك للتأكيد على أن تلك التقارير توفر إفصاحاً نزيهاً (غير متحيز) ومتوازناً وشفافاً عما حدث بالشركة. وهذا ما سنعرض له تفصيلاً في نهاية هذا الفصل.

سابعاً : مراحل أو خارطة طريق تقارير الأعمال المتكاملة IR Roadmap :

هناك خمس مراحل متعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة، والتي يجب على الشركة المرور بها كما يلي: (Deloitte, 2011):

1 – تحديد المخاطر والفرص ووضع أولويات لها:

تبدأ رحلة التقرير المتكامل بتفهم كيف تؤثر القضايا (النظم) المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية على أصحاب المصلحة بالشركة، ومن ثم تحديد المخاطر والفرص الجوهرية اعتماداً على فحص تلك القضايا (النظم) وفحص علاقتها بأصحاب المصلحة الرئيسيين.

2 – الدمج بالاستراتيجية:

يجب فحص الاستراتيجية الحالية للتأكيد على أن المخاطر والفرص التي تم تحديدها بالمرحلة الأولى قد تم دمجها باستراتيجية الأعمال بالشركة.

3 – قياس الأداء:

يجب اختيار مؤشرات الأداء الرئيسية، والتأكيد على أن النظم الملائمة لقياس تلك المؤشرات موجودة، وكذلك دمج تلك المؤشرات في نظم المكافآت.

4 – التقـــــرير :

يجب تطوير تقرير متكامل يعمل على توصيل رسالة الشركة لأصحاب المصلحة بها.

5 – التأكيد المهني:

يجب تطوير خريطة طريق للتأكيد المهني المستقل على تقرير الأعمال المتكاملة.

ثامناً : إطار تقارير الأعمال المتكاملة:

دعت الحاجة إلى ضرورة تطوير إطار لتقارير الأعمال المتكاملة يتضمن مجموعة من المبادئ التي يجب على الشركات اتباعها عند إعداد تلك التقارير بما يحقق الإتساق على مستوى العالم. فقد أدى عدم وجود معايير، أو إرشادات، لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة إلى تكوين كل من لجنة التقرير المتكامل بجنوب

إفريقيا IRC واللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC. وتهدف كلتا اللجنتين إلى تطوير إطار لتقارير الأعمال المتكامل يتضمن مبادئ تتبعها الشركات عند إعداد تلك التقارير (Schutz and Tsikwe, 2011).

وقد قامت لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا بإصدار ورقة مناقشة Discussion Paper في يناير 2011 تضمنت إطاراً للتقرير المتكامل يحتوي على إرشادات حول المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير المتكامل، وكذلك تقدم بعض العناصر المقترحة الممكن تضمينها بذلك التقرير (The Integrated Reporting Committee, 2011). بينما قامت اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC بإصدار ورقة مناقشة في نهاية سنة 2011، مع عرض مقترح بإطار التقرير المتكامل في أجندة اجتماع G20 في نوفمبر 2011 (FEE, 2011; Schutz and Tsikwe, 2011).

وبرغم أن جنوب إفريقيا تمضي أسرع، فيما يتعلق بالتقرير المتكامل، إلا أنها تسير في نفس الإتجاه الذي يتبعه باقي العالم (Deloitte, 2011). كما أن لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا سوف تعمل مع اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC على تحقيق التوفيق الدولي للإرشادات المتعلقة بالتقرير المتكامل (Johannesburg, 2010).

ويقوم إطار التقرير المتكامل، الذي تعمل على تطويره اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC، على الجمع بين المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية في شكل واضح ومختصر ومتسق (Deloitte, 2011) بما يؤدي إلى تقليل التعقيد وتحقيق الإتفاق مع الاستراتيجية والتمكين من التخصيص الكفء لرأس المال وتحسين الأداء من ناحية (BRLF, 2011)، وتسهيل التقارب لتحقيق الاتساق على المستوى الدولي من ناحية أخرى (Harvard Business School, 2010).

وتهدف اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC إلى تطوير إطار للتقرير المتكامل الذي يعمل على تدعيم احتياجات المستثمرين من المعلومات من خلال توضيح النتائج طويلة الأجل والأوسع لاتخاذ القرارات، وتوضيح الارتباط (الروابط) بين العوامل المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية في القرارات التي تؤثر على الأداء طويل الأجل، مع توضيح الارتباط بين قيمة الاستدامة والقيمة الاقتصادية (حيث تعكس تلك الروابط قيمة الاستدامة بالقيمة الاقتصادية). كما يعمل أيضاً على توفير الإطار الضروري للعوامل البيئية والاجتماعية ليتم أخذها في الاعتبار في عملية التقرير واتخاذ القرار بشكل منتظم. إضافة إلى إعادة التوازن بين مقاييس الأداء بعيداً عن التركيز المفرط على الأداء المالي قصير الأجل (Massie, 2010; BRLF, 2011).

وسوف يتضمن إطار التقرير المتكامل، الذي تقوم اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC بتطويره، كلاً من (IFAC, 2011):

- المبادئ الرئيسية التي تحدد مجال ومحتوى التقرير المتكامل.
- المعايير التي تحدد العناصر الهامة الواجب تضمينها في التقرير.
- شكل التقريـــــــر.

وبالنسبة للأولويات عند تطوير إطار التقرير المتكامل، فيجب وضع معايير للأهمية النسبية، وكذلك تحديد أنواع الشركات التي ستطبقه، والتأكيد على الاتساق عالمياً، والتعامل مع الأمور المتعلقة بالتزامات أعضاء مجلس الإدارة تجاه التقرير المتكامل، وكذلك تحديد تكاليف ومنافع تطبيق الإطار المتكامل للشركات وحملة الأسهم بها (BRLF, 2011).

ويمكن تحقيق الدعم لتطبيق إطار التقرير المتكامل من خلال قيام المستثمرين بتشجيع الشركات على تطبيق التقرير المتكامل (Harvard Business School, 2010).

تاسعاً : المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة:

قامت لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا IRC بتقديم إرشادات حول المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير المتكامل (والتي يمكن استخدامها بالمرحلة الرابعة من مراحل تقرير الأعمال المتكامل).

وتتمثل المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير المتكامل في ثلاث مجموعات من مبادئ التقرير، وهي (The Integrated Reporting Committee, 2011):

1 – .مبادئ تتعلق بمجال وحدود التقرير.

2 – مبادئ تتعلق باختيار محتوى التقرير (المعلومات الواجب التقرير عنها).

3 – مبادئ تتعلق بجودة المعلومات المفصح عنها.

فبالنسبة للمبادئ التي تتعلق بمجال وحدود التقرير، فنجد مبدأ "الإفصاح الكامل عن مجال وحدود التقرير". ويمكن أن يتضمن تحديد مجال وحدود التقرير تحديد الوحدات Entities الواجب عرضها بالتقرير (مثل الفروع)، وطبيعة المعلومات الواجب توفيرها عن كل وحدة (The Integrated Reporting Committee, 2011). ونجد أن الأهمية النسبية لا تتعلق فقط بالمحتوى ولكن أيضاً بهدف المستفيدين. فيجب الإجابة ليس فقط عما يجب قياسه وإنما أيضاً لمن، هل لحملة الأسهم والمديرين فقط، أم لأصحاب المصلحة أيضاً (Massie, 2010).

وبالنسبة للمبادئ التي تتعلق بجودة المعلومات المفصح عنها، فيجب أن تقابل المعلومات المفصح عنها معايير جودة مناسبة. وهناك عدة معايير للتأكيد على جودة المعلومات المفصح عنها، منها القابلية للمقارنة، والاتساق،و القابلية للتحقق، والوقتية، والقابلية للفهم، والوضوح (The Integrated Reporting Committee, 2011).

بينما أشارت دراسة (FEE, 2011) إلى المبادئ التي يخضع لها التقرير المتكامل، وهي:

- **الأهمية الإستراتيجية:**

تعد الأهمية الإستراتيجية بمثابة الأساس لإعداد التقرير المتكامل الذي يركز على الاستراتيجية الملائمة للشركة.

- **الارتبـــــاط:**

لا يتم عرض المعلومات بمعزل عن بعضها البعض، وخاصة الأمور الاستراتيجية المتعلقة باستخدام الموارد، والانبعاثات التي تؤثر على الأعمال، والاستدامة طويلة الأجل للشركة.

- **التأثير على سلسلة القيمة:**

يجب الأخذ في الاعتبار كل سلسلة القيمة الخاصة بالأعمال، ويجب التقرر عن استخدام الموارد والانبعاثات Emissions وحقوق الإنسان.

- **المدى الزمـــني:**

يعطي التقرير المتكامل نظرة عن كل من الأداء الماضي، وكذلك الأحداث المستقبلية التي توفر إشارات عن الطبيعة المتغيرة للصناعة والأسواق التي تعمل خلالها الشركة.

- **الإتساق مع معلومات الإدارة:**

يجب أن تعكس المعلومات المقرر عنها بشكل عادل معلومات الإدارة التي تستخدمها داخلياً لتسيير الأعمال على أساس يومي.

- **المرونــــــة:**

يجب تطوير إطار التقرير المتكامل بشكل يمكن من جعله صالح عبر الزمن عند حدوث تغير في ممارسات التقرير.

عاشراً: توصيات متعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة:

قدمت دراسة (King, 2011) عدة توصيات متعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة، أهمها ما يلي:

- عدم الإشارة في التقرير المتكامل إلى مستندات مدعمة أخرى، كالتقرير السنوي أو تقرير الاستدامة، لأن ذلك يسبب التشويش. فالتقرير المتكامل هو تقرير واحد له هيكل ومحتوى مناسب.
- أخذ عدة خصائص في الاعتبار عند إعداد إطار للتقرير المتكامل وهي الملائمة، والأهمية النسبية، والعرض العادل، والقابلية للمقارنة، والاتساق، والقابلية للتحقق، والوقتية، والقابلية للفهم، والوضوح.
- يجب على الشركات توضيح موقفها من بعض الأمور المتعلقة بالاستدامة، وهي حقوق الإنسان، والعمالة، والبيئة ومكافحة الفساد، ويفيد ذلك في فهم الاستراتيجية الكلية للشركة.
- ضرورة الإفصاح الكافي للتأكيد لحملة الأسهم بأن إجراءات إدارة المخاطر بالشركة قوية. ويجب أن يتضمن الإفصاح المخاطر الرئيسية التي تواجه الشركة متضمنة الاعتبارات البيئية والاجتماعية والحوكمية الملائمة، حيث تؤثر تلك الاعتبارات على أداء محفظة الاستثمار.
- توفير إفصاح دقيق ووقتي عن المخاطر والفرص البيئية.
- ضرورة تطوير المنظمات المهنية لإطار التأكيد المهني على التقرير المتكامل.

أحد عشر: تجارب بعض الدول فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة:

هناك اعتراف عالمي بضرورة تحسين تقرير الشركات للتأكيد على تفهم الأعمال. وقد ظهر اهتمام بتقارير الأعمال المتكاملة على مستوى العالم بصفة

عامة، وفي بعض الدول كجنوب إفريقيا على وجه الخصوص، وسيتم استعراض بعض أوجه الاهتمام بتقارير الأعمال المتكاملة على النحو التالي:

1 – الاهتمام على مستوى العالم:

أدى عدم وجود معايير أو إرشادات تتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة إلى تكوين اللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC والتي تهدف إلى تطوير إطار للتقرير المتكامل يجمع المعلومات المالية والبيئية والاجتماعية والحوكمية في شكل واضح ومختصر ومتسق (Deloitte, 2011). وسوف يتضمن ذلك الإطار كلاً من المبادئ الرئيسية التي تحدد مجال ومحتوى التقرير المتكامل، والمعايير التي تحدد العناصر الهامة الواجب تضمينها، وشكل التقرير (IFAC, 2011). وقامت IIRC بإصدار ورقة مناقشة في نهاية 2011، مع عرض مقترح بإطار التقرير المتكامل في أجندة اجتماع G20 نوفمبر 2011 (FEE, 2011: Schuttz and Tsikwe, 2011).

كما نجد أن عدة شركات دولية رائدة قامت بممارسة التقرير المتكامل للسنوات القليلة الماضية. وسوف تصبح تلك الممارسة شائعة عندما تدفع قوى السوق والتنظيمات الشركات لتطبيق التقرير المتكامل (Deloitte, 2011).

2 – جنوب إفريقيـــا:

تضمن دليل حوكمة الشركات بجنوب إفريقيا (King, 111) الصادر سنة 2009 توصية للشركات بإصدار تقرير متكامل. ولكون ذلك الدليل يعد من ضمن متطلبات القيد ببورصة جوهانزبرج JSE بجنوب إفريقيا، فإن الشركات المقيدة ملزمة بإصدار تقرير متكامل للسنوات المالية بداية من أو بعد 1 مارس 2010 أو توضيح أسباب عدم قيامها بذلك (Anonymous, 2011).

ونتيجة لعدم وجود معايير أو إرشادات تتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة، فقد تم تكوين لجنة التقرير المتكامل بجنوب إفريقيا IRC لتطوير إطار للتقرير المتكامل. وقد قامت تلك اللجنة بإصدار ورقة مناقشة في يناير 2011 تضمنت

إطاراً للتقرير المتكامل يحتوي على إرشادات حول المبادئ الواجب اتباعها عند إعداد التقرير المتكامل، وكذلك تقدم بعض العناصر المقترحة الممكن تضمينها بذلك التقرير (The Integrated Reporting Committee, 2011).

3 – فرنســــــا:

أصدرت فرنسا قانوناً يتطلب من الشركات التي يزيد العاملين فيها عن 500 موظف أن تقدم تقرير متكامل (Harvard Business School, 2010).

4 – الدانمــــــارك:

كانت الدانمارك أول دولة تلزم الشركات الكبرى بها بالتقرير عن المعلومات غير المالية بالتقارير السنوية لها (Anonymous, 2011).

5 – المملكة المتحدة:

تعد المملكة المتحدة من الدول التي اهتمت بذلك الموضوع، حيث أخذت الحكومة في اعتبارها إلزام الشركات بالإفصاح عن المعلومات غير المالية من وجهة نظر مالية وتشغيلية (Anonymous, 2011).

6 – الولايات المتحدة الأمريكية:

تقليدياً، تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائداً اقتصادياً عالمياً، وذلك بسبب قواعدها الصارمة المتعلقة بالتقرير المالي. فتلزم البورصة الأمريكية SEC الشركات المتداول أسهمها بإصدار تقارير مالية سنوية، والتي يجب مراجعتها من جانب طرف خارجي (Wallace, 2010). ولكن في المقابل لا توجد حالياً قواعد صارمة تتطلب من الشركات الإفصاح عن سياسات وإجراءات معينة أو عن الأداء البيئي والاجتماعي في استثمارات الهيئة. كما لا توجد قواعد لسوق المال تلزم الشركات بالإفصاح عن تأثير عملياتها على منافسيها، والبيئة، والمستهلكين، والموظفين. أيضاً نجد أن الآثار الخارجية السلبية من عمليات الشركة – التي تعرف بالتكاليف التي يتم تحميلها على الطرف الثالث – لا تتعلق

بها القواعد الحالية بشكل صريح إلا إذا كانت الشركات تعتقد بأن تلك القضايا تمثل خطراً مالياً جوهرياً على الشركة (Kanzer, 2010).

ويلاحظ أيضاً أن الاتجاه المتصاعد نحو تقارير الاستدامة عالمياً – وبصفة خاصة في أوروبا – لم ينعكس على الولايات المتحدة الأمريكية. فقد ظل العديد من الشركات تقاوم الإفصاح عن المعلومات على أساس تطوعي. أما المحتوى القانوني بالولايات المتحدة الأمريكية، فقد تسبب في جعل العديد من الشركات تتوقف عن توفير المعلومات غير المطلوبة بحكم القانون. إضافة إلى انخفاض نسبة الشركات الأمريكية التي تقدم تقارير الاستدامة. وعلى الرغم من أن التقرير المتكامل من المحتمل أن يكون المعتاد بالمستقبل، إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لازالت بعيدة عن ذلك. وسوف تلحق الولايات المتحدة الأمريكية بأوروبا في مجال التقرير المتكامل بمجرد إدراك قيمته الحقيقية (Wallace, 2010).

وفيما يتعلق بإمكانية دعم البورصة الأمريكية SEC لإطار التقرير المتكامل، فإنه يعد من غير الواضح ما إذا كانت البورصة الأمريكية SEC ستدعم ذلك الإطار أم لا. ولذلك سوف يتوقف دعم البورصة الأمريكية SEC للإطار على البيئة السياسية الأمريكية، وما إذا كانت البورصة الأمريكية SEC تعتقد أن التقرير المتكامل له الأولوية في حماية المستثمرين أم لا.

ولكن توجد مصلحة للبورصة الأمريكية SEC في مفهوم التقرير المتكامل، حيث إنها SEC تبحث عن طريقة للمشاركة في ذلك الموضوع. وإذا كانت IIRC تبحث عن دعم من البورصة الأمريكية SEC، فإن ذلك يعد من غير المحتمل في الوقت الحالي. أما إذا كان الهدف هو الحصول على اعتراف من البورصة الأمريكية SEC بأن "التقرير المتكامل هو المستقبل"، مع العمل سوياً خلال العشر سنوات القادمة لتحديد ذلك المستقبل، فربما تدعم البورصة الأمريكية SEC ذلك (Harvard Business School, 2010).

ثاني عشر: استقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة:

يتضح من استقراء بيئة الممارسة المحاسبية في مصر عدم وجود وعي بمفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي ترتب عليه عدم إصدار تقارير الأعمال المتكاملة من جانب الشركات، وإنما إفصاحات بتقارير منفصلة مثل القوائم المالية وتقارير الاستدامة ومناقشات وتحليلات الإدارة.

ونظراً لثبوت أهمية تقارير الأعمال المتكاملة والمنافع الناتجة عنها على المستوى العالمي، وللاستفادة من تلك المنافع في بيئة الممارسة المهنية في مصر، فلابد من خلق طلب عليها وتلبيته بما يمكن من تحقيق المنافع المرجوة.

ولخلق طلب على تقارير الأعمال المتكاملة، فلابد من نشر الوعي بين أصحاب المصلحة حول مفهوم وأهمية ومنافع تقارير الأعمال المتكاملة ودورها في توفير نظرة كلية عن الشركة بما يمكن من اتخاذ قرارات سليمة من جانب أصحاب المصلحة. إضافة إلى ضرورة وجود إلزام بإصدارها سواء من خلال تشريع / قانون أو بتضمينها بمتطلبات القيد بالبورصة مع توقيع الجزاءات في حالة عدم الالتزام بإصدارها.

ولمقابلة وتلبية الطلب على تقارير الأعمال المتكاملة، فلابد من توعية الشركات بأهمية إصدار تقارير الأعمال المتكاملة بما يعود بالنفع عليها. كذلك ضرورة أن تتضمن معايير المحاسبة المصرية معياراً يتعلق بالقياس والإفصاح عن الأمور المتعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة أو إصدار إطار يوفر إرشادات ومبادئ تتعلق بذلك أو تطويع إطار التقرير المتكامل الصادر عن لجنة التقرير المتكامل بجنوب أفريقيا أو الذي سيصدر عن اللجنة الدولية للتقرير المتكامل. كما يجب إعداد الكفاءات والكوادر اللازمة لإعداد تلك التقارير. كذلك لابد من وجود معيار للتأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة يتعلق بكيفية أداء التأكيد المهني على المعلومات التي تحتويها تلك التقارير، أو تطويع معيار التأكيد المهني

المصري لأداء التأكيد المهني على تلك التقارير، على النحو الذي سنوضحه في نهاية هذا الفصل.

ويتطلب ذلك توفير كفاءات وكوادر لازمة لأداء التأكيد المهني على تقارير الأعمال المتكاملة، مع التأكيد على التخصص والاستعانة بالخبراء. كذلك لابد من تطوير مهارات المحللين الماليين بمصر بما يمكن من تحقيق النفع لأصحاب المصلحة.

ولكن تظل هناك قضية تكاليف إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، وهل هي مجدية للشركات ولحملة الأسهم؟. كذلك يوجد خطر متعلق بالإفصاح عن المعلومات ذات الحساسية التجارية مما قد يضر بالمركز التنافسي للشركات. يضاف لذلك ضرورة تحديد التزامات أعضاء مجالس إدارات الشركات تجاه تقارير الأعمال المتكاملة، وكذلك القائم بأداء التأكيد المهني.

ثالث عشر: الإفصاح عن انبعاثات GHG كأحد تطبيقات تقارير الأعمال المتكاملة:

تواجه عديد من الشركات بضغوط متزايدة من جانب المنظمين وحملة الأسهم والمستهلكين والموظفين والمجتمع المحلي لقياس والإفصاح عن وتخفيض انبعاثاتها من غازات الاحتباس الحراري GHG. وتتعرض بذلك الشركات إلى ضغوط نظامية وضغوط سوقية بما يدفعها إلى الاستجابة لتلك الضغوط وقيامها بقياس والإفصاح عن وتخفيض انبعاثاتها من GHG بما يؤدي إلى تحسين سمعتها واكتشافها فرص جديدة تتعلق بسلسلة القيمة وتخفيض تكلفة الطاقة وتحقيق وفورات أخرى (Pricewaterhousecoopers, 2010). ويتمثل الدافع الأساسي وراء القياس والإفصاح عن وتخفيض انبعاثات الشركات من GHG في الحد من / علاج التغير المناخي وما يترتب عليه من مخاطر.

ولما كانت معلومات انبعاثات GHG تمثل نوعاً من المعلومات البيئية، ولما أمكن إدراجها بالتقرير السنوي أو تقرير الاستدامة أو بقائمة منفصلة (تسمى قائمة انبعاثات GHG) (Simnett et al., 2009)، فيعتقد أنه يمكن إدراج معلومات انبعاثات GHG بتقارير الأعمال المتكاملة.

ونحتاج بالطبع إلى توصيف معلومات انبعاثات GHG من حيث كونها إجبارية أم اختيارية، وكذلك من حيث كونها مالية أو كمية أو نوعية / وصفية (الأمر الذي يتطلب التعرف على محتوى الإفصاح عن انبعاثات GHG) وذلك على النحو التالي:

أ – توصيف معلومات انبعاثات GHG من حيث كونها إجبارية أم اختيارية:

يمكن أن يكون الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG إجبارياً أو اختيارياً. فيوجد عديد من التنظيمات التي تلزم الشركات بالإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG، كما يوجد عديد من المبادرات والبرامج الاختيارية التي تحفز الشركات على الإفصاح عن تلك المعلومات.

فبالنسبة للتنظيمات التي تلزم الشركات بالإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG، نجد أن الحكومة الكندية قد أصدرت متطلبات تقرير إجبارية عن GHG للمصانع التي تصدر ما يعادل 100000 طن أو أكثر من انبعاثات GHG سنوياً بدءاً من مارس 2004 (Simnett et al., 2009). كما تمت الموافقة على لائحة للتقرير الإجباري عن GHG بكاليفورنيا سنة 2007، والذي يمثل أول قاعدة مطلوبة بمقتضى قانون California Global Warming Solution Act, 2006). ويلزم ذلك التنظيم المصانع بالتقرير عن انبعاثاتها السنوية من GHG بدءاً من سنة 2009 والسنوات التي تليها (California Air Sources Board, 2008). ويلاحظ قيام 18 ولاية أمريكية بتبني وتطبيق تنظيمات تلزم

مصدرين معينين لـ GHG بتحديد كم والتقرير عن انبعاثاتهم من GHG من سنة 2008.

كما قام نظام التقرير القومي عن GHG والطاقة التابع للحكومة الاسترالية بإلزام الشركات الاسترالية التي تنتج ما يتعدى حدود معينة من ثاني أكسيد الكربون، أو تستهلك ما يتعدى حدود معينة من الطاقة، بالتقرير سنوياً عن انبعاثاتها من GHG سنة 2007. إضافة إلى إصدار تنظيم للتقرير الإجباري عن GHG بالمكسيك، والذي يلزم صناعات معينة بالتقرير عن انبعاثاتها بدءاً من سنة 2008 (Simentt et al., 2009).

كما أصدرت وكالة حماية البيئة الأمريكية EPA سنة 2009 قاعدة نهائية للتقرير الإجباري عن انبعاثات GHG من جانب كبير مصدري انبعاثات GHG على أساس سنوي. فيجب أن يبدأ مصدرو تلك الانبعاثات في تجميع بيانات سنوية عن GHG بدءاً من يناير 2010، على أن يتم إعداد تقرير سنوي عن GHG بدءاً من مارس 2011 وتوجيهه إلى وكالة حماية البيئة الأمريكية EPA (Katwala, 2009; Pricewaterhousecoopers, 2010; NACAA, 2011). كما تلتزم الشركات بالإفصاح عن انبعاثاتها من GHG وفقاً للمتطلبات الإجبارية لبعض خطط المتاجرة بالانبعاثات (وهي خطط رسمية Regulatory Schemes) مثل خطط المتاجرة بالانبعاثات بالإتحاد الأوروبي (EU ETSs) (Department of Energy and Climate Change and DEFRA, 2009).

ونلاحظ وجود اهتمام دولي بالإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG. ويتضح ذلك من إصدار عديد من الدول والإتحادات – مثل أمريكا وكندا والمكسيك واستراليا والإتحاد الأوروبي – تنظيمات تلزم الشركات بالإفصاح عن تلك المعلومات.

أما بالنسبة للمبادرات والبرامج الاختيارية التي تحفز الشركات على الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG، فنجد مشروع الإفصاح عن الكربون CDP والذي يمثل مبادرة اختيارية للإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG من جانب الشركات. فيقوم CDP بإرسال قوائم استقصاء لكبرى الشركات من العالم يطلب منها معلومات عن انبعاثات GHG (Pricewaterhousecoopers, 2010). كما نجد مبادرة التقرير العالمي GRI التي تتضمن إرشادات تمكن الشركات من التقرير الشامل عن التأثير الاقتصادي والبيئي والاجتماعي. وتتضمن تلك الإرشادات مؤشرات. فنجد أن إرشادات GRI الصادرة سنة 2002 تضمنت في قسم الأداء البيئي مؤشرات متعددة للتغير المناخي مثل EN8 و EN30 المتعلقتين بالانبعاثات المباشرة وغير المباشرة من غازات GHG الست الرئيسية (Sullivan, 2006). بينما تضمنت إرشادات GRI الصادرة سنة 2006 (يطلق عيها G3) ثلاث مؤشرات بيئية تتعلق بالانبعاثات غير المباشرة من غازات GHG، ومبادرات تخفيض انبعاثات GHG والتخفيضات المحققة (Guenther et al., 2008).

كما يمثل الإطار العالمي للإفصاح عن مخاطر التغير المناخي مبادرة اختيارية للإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG من جانب الشركات. ويتضمن ذلك الإطار أربعة عناصر للإفصاح منها الإفصاح عن انبعاثات GHG. فيجب على الشركات الإفصاح عن الانبعاثات المباشرة وغير المباشرة التاريخية الفعلية منذ سنة 1990، والحالية، والمستقبلية المقدرة (Anderson, 2006).

أما فيما يتعلق بالبرامج الاختيارية للتقرير عن معلومات انبعاثات GHG، فنجد عديد من البرامج التي تم تطويرها لذلك الغرض. ويعد من تلك البرامج برنامج Climate Registry والذي يهدف إلى الإفصاح الشامل والشفاف والصادق عن انبعاثات GHG بأمريكا الشمالية. ويعتمد ذلك البرنامج على

بروتوكول للتقرير العام General Reporting Protocol، والذي يعتمد بدوره على بروتوكول GHG الصادر عن WRI/WBCSD ويطبق نفس مبادئه المتمثلة في الملاءمة والاكتمال والإتساق والشفافية والدقة عند الإفصاح عن انبعاثات GHG (Reilly, 2008).

ونحن نعتقد أن الشركات تسعى لتبني المبادرات والبرامج الاختيارية للإفصاح عن معلومات انبعاثات من أجل تحسين سمعتها وصورتها أمام المجتمع وبصفة خاصة أصحاب المصلحة بها، وهذا ما يجب أن تدركه الشركات المصرية، خاصة شركات الأسمنت والبترول والكيماويات.

ب – توصيف معلومات انبعاثات GHG من حيث كونها مالية أو كمية أو نوعية (وصفية):

بالطبع نحتاج إلى التعرف على محتوى الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG بما يمكن من تحديد كونها مالية و/ أو كمية و / أو نوعية (وصفية). ولقد تناولت عدة دراسات (Ballelle, 2003; WRI and WBCSD, 2004; California Air Resources Board, 2008; Department of Energy and Climate Change and DEFRA, 2009; Pricewaterhousecoopers, 2010) محتوى الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG. وسوف نقوم بدمج محتويات ذلك الإفصاح الواردة بالدراسات السابق الإشارة إليها بما يمكن من التوصل لنموذج الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG وتحديد ما إذا كانت مالية و / أو كمية و / أو نوعية (وصفية) وذلك على النحو التالي:

ب / 1 – المعلومات المطلوبة:

تتضمن معلومات انبعاثات GHG الواجب الإفصاح عنها ما يلي:

ب/1/1 – وصف للشركة وحدود مخزون انبعاثات GHG:

- معلومات عامة عن الشركة، مثل اسم الشركة وعنوانها والبريد الإلكتروني لها ورقم قيدها بالبورصة. (معلومات نوعية).
- الحدود التنظيمية المختارة (معلومات نوعية).
- الحدود التشغيلية، وإذا تم تضمين الانبعاثات من الدرجة الثالثة فيجب عرض قائمة List توضح أنواع الأنشطة التي تغطيها. (معلومات نوعية).
- فترة التقرير. (معلومات نوعية).

ب/2/1 – معلومات عن الانبعاثات والأداء (أداء GHG):

- القيمة الإجمالية لانبعاثات GHG بالطن، وإجمالي الانبعاثات من الدرجة الأولى والثانية (والثالثة إن أمكن) لكل نطاق Scope بشكل منفصل، وذلك قبل أي متاجرات بـ GHG (قبل أي تخفيضات للانبعاثات التي تم شرائها أو بيعها). (معلومات كمية).
- بيانات الانبعاثات لكل غاز من غازات GHG الست بالطن. (معلومات كمية).
- تخفيضات الانبعاث التي تم شراؤها أو بيعها بالطن، وكذلك القيمة الصافية للانبعاثات بالطن (إجمالي الانبعاثات مخصوماً منها تخفيضات الانبعاثات). (معلومات كمية).
- تحديد مقياس لكثافة الانبعاثات (مؤشرات أداء GHG في شكل نسب مثل الانبعاثات لكل طن من الإنتاج أو لكل جنيه من المبيعات). (معلومات كمية).

- إجمالي الانبعاثات من الدرجة الأولى والثانية (النطاقات Scopes (والثالثة إن أمكن) باستخدام نسبة الكثافة (مقياس للكثافة). (معلومات كمية).
- سنة الأساس التي تم تحديدها، وانبعاثات سنة سابقة على سنة التقرير، وذلك بهدف تخفيض الانبعاثات (تخفيضات مستهدفة). (معلومات كمية ونوعية).
- أداء الانبعاثات عبر الوقت، وإن أمكن بالنسبة لسنة الأساس والانبعاثات المستهدفة وانبعاثات السنة السابقة على سنة التقرير. (معلومات كمية).
- تحديد سياق مناسب (الظروف / الأسباب) Context لأي تغييرات جوهرية للانبعاثات والتي تدفع إلى إعادة حساب انبعاثات سنة الأساس، وقد تتضمن تلك الأسباب معلومات مالية. (معلومات مالية ونوعية).
- تحديد منهجيات (مداخل) حساب وقياس والتقرير عن الانبعاثات مع توفير مرجعية References أو رابط Link لأي أدوات حساب مستخدمة. (معلومات نوعية).
- وصف لأنواع مصادر الانبعاثات أو لانبعاثات مصانع أو عمليات معينة والتي تم استبعادها، وأسباب تلك الاستبعادات. كذلك توفير تفصيل لأي استبعادات للانبعاثات من الدرجة الأولى والثانية وأسباب تلك الاستبعادات. (معلومات نوعية).

ب/3/1 – مسئولية الشركة عن اكتمال ودقة وصدق تقري انبعاثات GHG:

يجب أن تنص الشركة على أنه "تم إعداد هذا التقرير (تقرير انبعاثات GHG) بما يتفق مع المعايير القابلة للتطبيق، وأن المعلومات المدرجة بهذا التقرير كاملة ودقيقة وصادقة. (معلومات نوعية).

ب/2 – المعلومات الاختيارية / الإضافية / المدعمة:

يمكن أن تتضمن معلومات ابنعاثات GHG بالإضافة لما سبق ما يلي:

- قائمة List تحدد أنواع الأنشطة المتضمنة بكل نطاق Scope. (معلومات نوعية).
- بيانات انبعاثات GHG مبوبة وفقاً لوحدات الأعمال، والمصانع، والدول، وأنواع مصادر الانبعاثات، وأنواع الأنشطة (مثل إنتاج الكهرباء، والنقل، و ....). (معلومات كمية ونوعية).
- تفصيل لأي استبعادات للدول عند التقرير عن إجمالي انبعاثات GHG. (معلومات نوعية).
- وصف لأداء GHG مقاساً في مقابل المواصفات القياسية Benchmarks داخلية وخارجية. (معلومات كمية ونوعية).
- الانبعاثات من GHG التي لم يغطيها بروتوكول كيوتو، بشكل منفصل عن النطاقات Scopes. (معلومات كمية ونوعية).
- وصف لأي برامج أو استراتيجيات لتخفيض وإدارة الانبعاثات. (معلومات نوعية).
- انبعاثات GHG لكل السنوات بين سنة الأساس وسنة التقرير. (معلومات كمية).
- معلومات عن جودة مخزون الانبعاثات (مثل معلومات عن أسباب وحجم عدم التأكد في تقديرات الانبعاثات) ووصف لسياسات تحسين جودة المخزون. (معلومات نوعية).
- تحديد الشخص الممكن التواصل معه. (معلومات نوعية).

- تحديد أدوات التحويل وعوامل الانبعاثات التي تم استخدامها. (معلومات كمية ونوعية).
- تحديد المدخل المستخدم لتحديد سنة الأساس، وكذلك سياسة إعادة الحساب المتعلقة بسنة الأساس. (معلومات نوعية).
- تحديد النطاقات Scopes التي يغطيها هدف تخفيض الانبعاثات، وتاريخ تحقيق الهدف، وتوفير نظرة مختصر عن مدى التقدم تجاه تحقيق الهدف. (معلومات نوعية).
- تحديد أسباب اختيار مقياس الكثافة، وأسباب أي تغيرات جوهرية في مقياس الكثافة عن السنة الماضية (قد تتضمن أسباب انخفاض مقياس كثافة الانبعاثات للسنة الحالية تحقق ذلك بسبب استثمار مبلغ ما في معدات أكثر كفاءة في استخدام الطاقة في عمليات الشركة). (معلومات مالية ونوعية).
- وصف لأي تأكيد مهني خارجي تم الحصول عليه، ونسخة من تقرير التأكيد المهني على بيانات الانبعاثات المفصح عنها. (معلومات كمية ونوعية).
- معلومات عن تعويضات الكربون Carbon Offsets التي تم شرائها مثل دائنيات الكربون Carbon Credits التي تم شرائها، حيث يجب تحديد التخفيضات بالطن لكل سنة بالنسبة لتلك الدائنيات. (معلومات كمية ونوعية).
- تحديد نوع دائنيات الكربون هل هي من نوع Kyoto Complaint Credits أو Non Kyoto Complaint Credits. فإذا كانت من نوع Kyoto Complaint فيجب تحديد برنامج GHG الخارجي الذي اعتمدها أو وافق عليها، مع تحديد اسم المورد والرابط الخاص بتوثيق

المشروع إن أمكن. أما إذا كانت من نوع Non Kyoto Complaint، فيجب تحديد اسم المورد والرابط الخاص بتوثيق المشروع إن أمكن، وتفصيلات متعلقة بمن قام بتطوير ممنهجية تحديد الكم، وكيفية حصول المشروع على الصلاحية وكيفية التحقق منها، وكيفية تحقيق معايير الجودة. (معلومات نوعية).

- معلومات عن تخفيضات الانبعاثات (تعويضات الكربون) التي تم بيعها أو تحويلها لطرف ثالث، مع تحديد ما إذا تم التحقيق من / اعتماد و / أو الموافقة على تلك التخفيضات من جانب برنامج خارجي لـ GHG. (معلومات كمية ونوعية).
- تحديد التخفيضات بالطن لكل سنة بالنسبة للـ Green Tariffs المشتراه، وتحديد اسم المورد واسم التعريفة Tariffs. (معلومات كمية ونوعية).

يتضح من استعراض محتوى الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG أن تلك المعلومات إما أن تكون كمية أو نوعية، ولكن توجد ندرة بالمعلومات المالية في مثل هذا الإفصاح. وقد دفعنا ذلك إلى محاولة اقتراح تضمين الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG بعض المعلومات المالية المرتبطة بانبعاثات GHG والتي يكو لها تأثيرات مالية على عناصر القوائم المالية. وندرج تلك المعلومات تحت عنوان "التأثيرات المالية لانبعاثات GHG". ويمكن أن تتضمن تلك المعلومات ما يلي:

- تسجيل Carbon Credits كأصول غير ملموسة بحسابات الشركة والإفصاح عنها بالميزانية العمومية.
- تسجيل المكاسب الناتجة عن بيع (المتاجرة بـ) Carbon Credits ضمن عناصر الدخل الأخرى (إيرادات أخرى)، وذلك لحين إصدار معيار محاسبي يمكن من عرض تلك المكاسب بشكل مستقل.

- خضوع مكاسب بيع Carbon Credits للضريبة على المكاسب الرأسمالية، أو لضريبة المعاملات في الأوراق المالية (إذا تمت معاملتها على أنها أوراق مالية).
- إذا تم الاستثمار في معدات تحقق الكفاءة في استخدام الطاقة، يتم تسجيل تلك المعدات والإفصاح عنها في الميزانية العمومية، مع إمكانية إضافة إيضاح بأنه تم الاستثمار في تلك المعدات كأحد مشروعات تخفيض الانبعاثات، وأنه ينتج عنه وفر في استخدام الطاقة.

رابع عشر: الطلب على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

محاسبياً فقد تناولنا تقارير الأعمال المتكاملة من حيث توصيفها وأهميتها والهدف منها واحتياجات أصحاب المصلحة لها ومنافعها وتحدياتها والمبادرات اللازمة للإتجاه نحوها ومراحلها وإطارها والمبادئ الواجب اتباعها عند إعدادها وتجارب بعض الدول بصددها واستقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر فيما يتعلق بها والتعرف على أحد تطبيقاتها.

وفيما يتعلق بتوصيف تقارير الأعمال المتكاملة، خلصنا إلى أن تقارير الأعمال المتكامل هو ذلك التقرير الذي يجمع المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية، متضمنة في ذلك معلومات الاستدامة واستراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بهاو المخاطر والفرص التي تواجهها. ويجب أن يكون هناك ارتباط بين المعلومات المالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية فيما بينها من وجهة، وبينها وبين استراتيجية الشركة ونموذج الأعمال بها والمخاطر والفرص التي تواجهها من جهة أخرى. وتجدر الإشارة إلى أن المعلومات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والحوكمية تتضمن معلومات مالية وغير مالية.

أما فيما يتعلق بأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، فقد خلصنا إلى أن أهم أسباب الحاجة إلى تقارير الأعمال المتكاملة، والتي تؤدي إلى خلق طلب عليها، هو قصور نماذج التقارير الحالية – سواء التقارير المالية أو التقارير الحوكمية – وعدم ارتباطها ببعضها أو باستراتيجية الشركة بما يؤدي إلى عدم قدرة أصحاب المصلحة على تكوين صورة شاملة عن أداء الشركة وقدرتها على خلق والحفاظ على قيمة خلال الأجل القصير والمتوسط والطويل، الأمر الذي دعا إلى الاتجاه إلى تقارير الأعمال المتكاملة.

وفيما يتعلق بالهدف من تقارير الأعمال المتكاملة، فقد خلصنا إلى أن الهدف من تقرير الأعمال المتكامل هو تمكين أصحاب المصلحة، بما فيهم المستثمرين، من تقييم قدرة الشركة على خلق والحفاظ على قيمة خلال المدى القصير والمتوسط والطويل، وتوضيح أن تلك القيمة تعتمد على النظم الاقتصادية والاجتماعية والبيئية والمالية للشركة، بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة.

وبالنسبة لاحتياج أصحاب المصلحة لتقارير الأعمال المتكاملة، فقد خلصنا إلى أنه برغم اختلاف أصحاب المصلحة في بعض الأمور المتعلقة بتقارير الأعمال المتكاملة، إلا أنهم يتفقون في احتياجهم إلى تقرير أعمال متكامل يوفر معلومات تمكنهم من التفهم الأفضل للأداء المالي والأداء البيئي والاجتماعي والحوكمي للشركة بما يمكنهم من اتخاذ قرارات سليمة تحقق مصالحهم.

أما فيما يتعلق بمنافع وتحديات تقارير الأعمال المتكاملة، فقد خلصنا إلى أنه على الرغم من المنافع التي تحققها تقارير الأعمال المتكاملة للشركات ولأصحاب المصلحة، بما فيهم المستثمرين وأسواق المال، إلا أن هناك عديد من التحديات التي تواجه الشركات والمستثمرين بصفة خاصة بصددها.

وبالنسبة لمبادرات تقارير الأعمال المتكاملة، فقد خلصنا إلى ضرورة اتخاذ مبادرات معينة بما يؤدي إلى إصدارها لتقارير أعمال متكاملة. وتتمثل تلك

المبادرات في توسيع منظور أصحاب المصلحة لتحسين تقرير الأعمال، تعليقات الإدارة تفسر الأرقام، التشجيع على تقارير أعمال مستمرة، تطوير نموذج تقرير أعمال متكامل، توفير تأكيد مهني يتعدى القوائم المالية.

وبالنسبة لمراحل (خريطة) تقارير الأعمال المتكاملة، فهناك خمس مراحل وهي: تحديد المخاطر والفرص ووضع أولويات لها، الدمج بالاستراتيجية، قياس الأداء، التقرير، التأكيد المهني.

أما بالنسبة لإطار تقارير الأعمال المتكاملة، فقد أدى عدم وجود معايير أو إرشادات لإعداد تقارير الأعمال المتكاملة إلى تكوين كل من لجنة التقرير المتكامل بجنوب إفريقيا IRC واللجنة الدولية للتقرير المتكامل IIRC. وتهدف كلتا اللجنتين إلى تطوير إطار لتقارير الأعمال المتكاملة يتضمن مبادئ تتبعها الشركات عند إعداد تلك التقارير.

أما بالنسبة للمبادئ الواجب اتباعها عند إعداد تقارير الأعمال المتكاملة، فهناك ثلاث مجموعات من مبادئ التقرير، هي مبادئ تتعلق بمجال وحدود التقرير، مبادئ تتعلق باختيار محتوى التقرير (المعلومات الواجب الإفصاح عنها)، ومبادئ تتعلق بجودة المعلومات المفصح عنها.

وقد أشرنا إلى وجود اعتراف عالمي بضرورة تحسين تقرير الشركات للتأكيد على تفهم الأعمال. وقد ظهر اهتمام بتقارير الأعمال المتكاملة على مستوى العالم بصفة عامة، وفي بعض الدول كجنوب إفريقيا وفرنسا والدانمارك والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

أما فيما يتعلق باستقراء بيئة الممارسة المهنية في مصر، فيما يتعلق بتقارير الأعمال المتكاملة، فيتضح عدم وجود وعي بمفهوم وأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي ترتب عليه عدم إصدار تقارير الأعمال المتكاملة من جانب الشركات، وإنما إفصاحات بتقارير منفصلة مثل القوائم المالية وتقارير الاستدامة

ومناقشات وتحليلات الإدارة. ونظراً لأهمية تقارير الأعمال المتكاملة، والمنافع الناتجة عنها، على المستوى العالمي، وللاستفادة من تلك المنافع في بيئة الممارسة المهنية في مصر، فيجب خلق طلب عليها وتلبيته بما يمكن من تحقيق المنافع المرجوة.

أما فيما يتعلق بالإفصاح عن انبعاثات GHG، كأحد تطبيقات تقارير الأعمال المتكاملة، فقد اتضح أن ذلك الإفصاح قد يكون إجبارياً أو اختيارياً. كما قد تكون المعلومات المفصح عنها بصدد انبعاثات GHG كمية أو نوعية. وقد لوحظ وجود ندرة بالمعلومات المالية الأمر الذي دفع بنا إلى اقتراح تضمين الإفصاح عن معلومات انبعاثات GHG بعض المعلومات المالية المرتبطة بانباعثات GHG والتي يكون لها تأثيرات مالية على عناصر القوائم المالية، وذلك تحت عنوان "التأثيرات المالية لانبعاثات GHG".

أما من منظور مهني فإن الطلب على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة واقع ملموس مؤيد بأدلة منطقية مقنعة. وفي الفرعيات التالية نعرض لمحاور هذا الطلب:

1 – دعم مصداقية تقارير الأعمال المتكاملة:

من المؤكد أن المعلومات التي توصلها تقارير الأعمال المتكاملة لأصحاب المصلحة تظل منقوصة في صفاتها أو خصائصها ما لم يتم مراجعة تأكيدات الإدارة بشأنها. ولتحقيق هذه المصداقية فالحل في المراجعة وإبداء مراقب الحسابات لرأي فني محايد بشأنها. وبهذا فإن المراجعة تضفي الصدق على تقارير الأعمال المتكاملة، الأمر الذي يجعل بالإمكان الاعتماد على ما توصله من معلومات في اتخاذ القرارات.

2 – تخفيض خطر المعلومات:

قياساً على المراجعة المالية فإن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تجعل بالإمكان اعتماد أصحاب المصلحة على المعلومات التي توصلها هذه التقارير، وبالتالي تخفيض خطر المعلومات الذي يواجه متخذ القرار إذا ما اعتمد على معلومات غير موثوق فيها، خاصة وأن المعلومات هنا كمية أو نوعية، وهي ذات مخاطر أعلى إذا ما افترضنا أن أصحاب المصلحة أقل تعوداً على هذه المعلومات، وقليلو الخبرة في التعامل مع المخاطر غير المالية.

3 – مصادر الطلب:

في حقيقة الأمر فإن مصادر الطلب على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة مماثلة لمصادر الطلب على معلومات تقارير الأعمال المتكاملة. وبناءاً على ذلك يمكن تصور مصادر الطلب الآتية على مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة:

أ – هيئة الرقابة المالية تحتاج إلى تقارير مراقب الحسابات عن مراجعة كلاً من:

* الأداء البيئي للشركة.
* الأداء الاجتماعي للشركة.
* أداء الاستدامة للشركة.
* أداء الشركة في مجال انبعاثات غازات الاحتباس الحراري GHG.
* مدى التزام الشركة بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات.

ب – المساهمون والمستثمرون الحاليون والمحتملون يحتاجون لنفس تقارير المراجعة التي تحتاجها هيئة الرقابة المالية.

ج – جهات منح الائتمان خاصة البنوك التجارية،و حملة السندات يحتاجون لنفس تقارير المراجعة التي يحتاجها المستثمرون.

د – نقابات العمال واتحادات العمال تحتاج إلى تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة :

* القوائم المالية بالطبع.
* الأداء الاجتمَاعي للشركة.

4 – الرقابة الخارجية الشاملة على الشركات:

إذا ما سلمنا بأن المراجعة الخارجية أداة للرقابة الخارجية فإن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة تدعم الرقابة الخارجية الشاملة (مالية، بيئية، اجتماعية، حوكمية، طويلة الأجل، إدارية) على الشركة، ليس من جانب المساهمين فقط ولكن رقابة شاملة من أصحاب المصلحة ككل على إدارة الشركة كوكيل عنهم.

خامس عشر: العلاقة بين تقارير الأعمال المتكاملة وتشكيلة خدمات مراقب الحسابات:

لا شك أن توجه الشركات إجبارية، أو اختيارية، نحو تطبيق تقارير الأعمال المتكاملة من شأنه أن يؤثر جوهرياً على تشكيلة خدمات مراقب الحسابات. ولبيان هذا التأثير يجدر بنا أن ننظر لخدمات مراقب الحسابات بشأن عناصر تقارير الأعمال المتكاملة، كما يلي:

1 – المراجعة الاجتماعية Social Audit:

من بين عناصر تقارير الأعمال المتكاملة الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للشركة وبالطبع مدى التزامها بالقوانين واللوائح ذات البعد الاجتماعي مثل قانون العاملين، قانون الضرائب، قانون ذوي الاحتياجات الخاصة .... أو قل أيضاً الإفصاح عن مدى وفقاً الشركة بمسئوليتها الاجتماعية.

ولإضفاء الثقة على هذا الإفصاح يلزم قيام مراقب الحسابات بالمراجعة الاجتماعية لإبداء الرأي بشأن مدى صدق تأكيدات الإدارة، كما جاءت بتقرير الأعمال المتكامل، بشأن وفاء إدارة الشركة بالمسئولية الاجتماعية للشركة وكفاءة وفاعلية الأداء الاجتماعي في ظل التزام تام بالقوانين واللوائح البيئية Compliance.

2 – المراجعة البيئية Environmental Audit:

من بين عناصر تقرير الأعمال المتكامل الإفصاح عن المعلومات البيئية، سواء الخاصة بالأداء البيئي للشركة أو التزامها بالقوانين واللوائح البيئية، أو تصميم وتنفيذ نظم إدارة بيئية EME فعالة.

ولإضفاء الثقة على هذا الإفصاح يجب أن يقوم مراقب الحسابات بمراجعة بيئية للتحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة ذات البعد البيئي. وبالطبع تشمل هذه المراجعة على مراجعة مدى التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح البيئية Compliance Audit.

3 – المراجعة الحوكمية Governance Audit:

من بين عناصر تقرير الأعمال المتكامل الإفصاح عن أداء الشركة الحوكمي، أو تحديداً الإفصاح عن مدى التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات.

ولإضفاء الثقة على هذا الإفصاح يجب أن يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة بشأن التزام الشركة بمبادئ حوكمة الشركات وقواعدها التنفيذية. وإعداد تقرير برأيه في هذا الشأن وبالطبع تتضمن تلك المراجعة مراجعة مدى الالتزام الحوكمي Compliance Audit.

4 ـ مراجعة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري GHGA:

من ضمن عناصر تقرير الأعمال المتكامل حديثا الإفصاح عن أداء الشركة في مجال انبعاثات غازات الاحتباس الحراري GHG. ولإضفاء الثقة على إفصاح إدارة الشركة عن هذه الغازات يقوم مراقب الحسابات بالتحقق من صدق تأكيدات الإدارة بشأن مدى وحدود وآثار انبعاثات غازات الاحتباس الحراري، ويعد تقريراً بهذا الشأن لأصحاب المصلحة.

5 ـ مراجعة التنمية المستدامة SDA:

في بعض الحالات، وهو أمر مرغوب بلا شك، تتضمن تقارير المتكاملة إفصاحاً عن معلومات خاصة بالأداء الاستدامي للشركة، سواء فيما يتعلق بآليات أو برامج التنمية المستدامة أو التوجه الاستراتيجي للشركة على الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية.

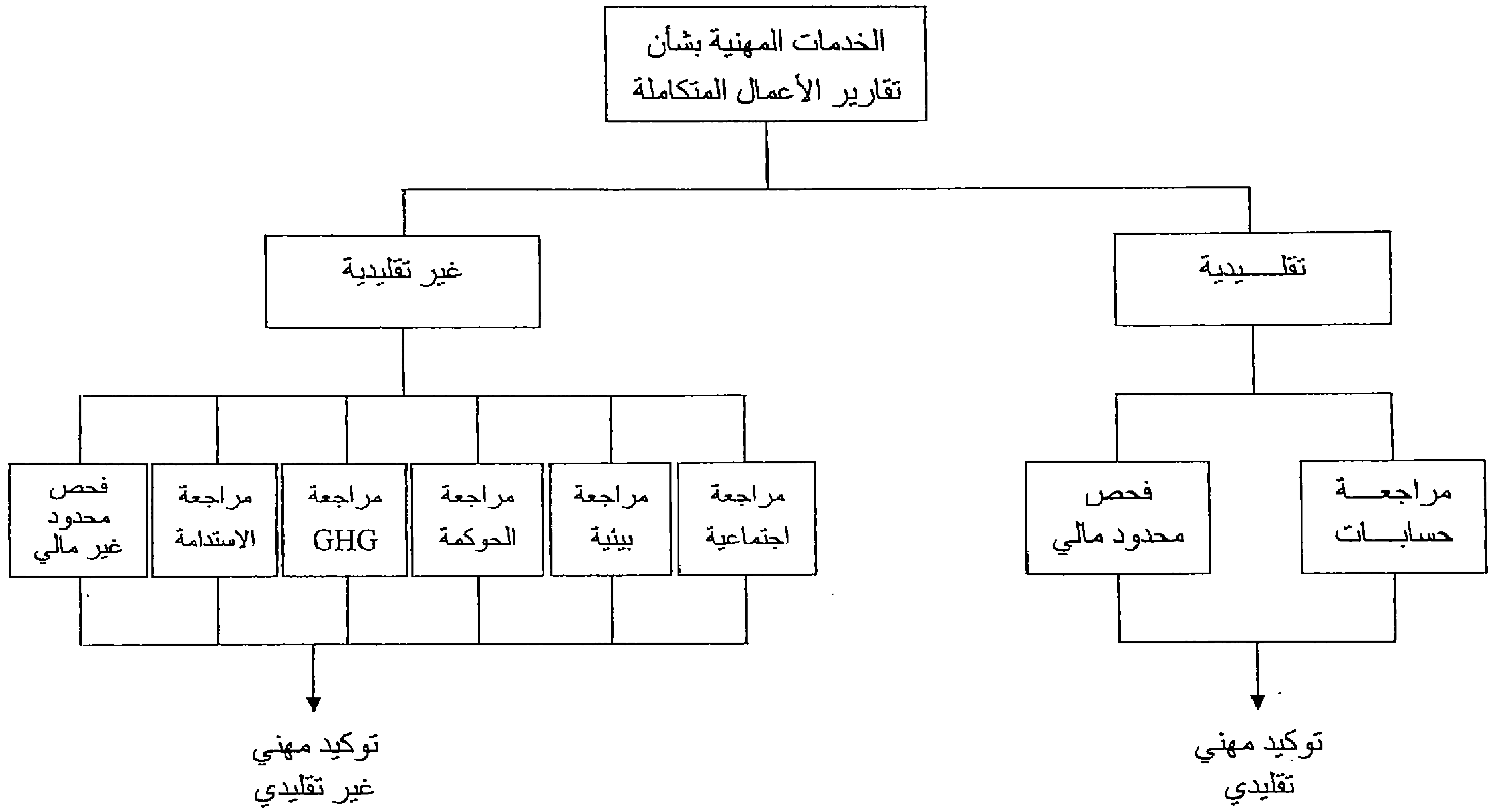
وفي هذه الحالة يكون مطلوباً من مراقب الحسابات القيام بمراجعة استدامة الشركة، والتحقق من مدى صدق تأكيدات الإدارة في هذا الشأن وإعداد تقرير برأيه في هذا الشأن.

6 ـ الفحص المحدود لتقارير الأعمال المتكاملة IBR LR:

لا شك أن الخدمات المهنية السابقة الخمس، بالإضافة لمراجعة الحسابات، كلها خدمات مهنية سنوية توفر تأكيداً إيجابياً. إما إذا ما تم إعداد تقارير الأعمال المتكاملة عن فترة أقل من سنة، وليكن ربع سنة، فيلزم أن يقوم مراقب الحسابات بعمل فحص محدود يوفر تأكيداً سلبياً بشأن تأكيدات الإدارة، سواء المالية أو البيئية، أو الاجتماعية، أو الحوكمية، أو غازات الاحتباس الحراري.

7 ـ التوكيد المهني بشأن تقارير الأعمال المتكاملة IBR PA:

إذا نظرنا للخدمات المهنية السابقة ذات الصلة بتقارير الأعمال المتكاملة نجد أنها من حيث المعايير المهنية التي تحكمها تنقسم إلى نوعين كالتالي:


الخدمات المهنية بشأن
تقارير الأعمال المتكاملة
تقليدية
غير تقليدية
مراجعة
حسابات
فحص
محدود مالي
مراجعة
اجتماعية
مراجعة
بيئية
مراجعة
الحوكمة
مراجعة
GHG
مراجعة
الاستدامة
فحص
محدود
غير مالي
توكيد مهني
تقليدي
توكيد مهني
غير تقليدي

8 – معايير التوكيد المهني بشأن تقارير الأعمال المتكاملة:

لحل هذه القضية يجب أن ندرك أنه فيما عدا خدمتي مراجعة الحسابات والفحص المحدود الماليتين فإن الاسم العلمي لباقي الخدمات هو التوكيد المهني. وبالتالي فإن الخدمات المهنية غير التقليدية تأخذ الأسماء التالية:

أ – التوكيد المهني بشأن الأداء والالتزام الاجتماعي للشركة.

ب – التوكيد المهني بشأن الأداء والالتزام البيئي للشركة.

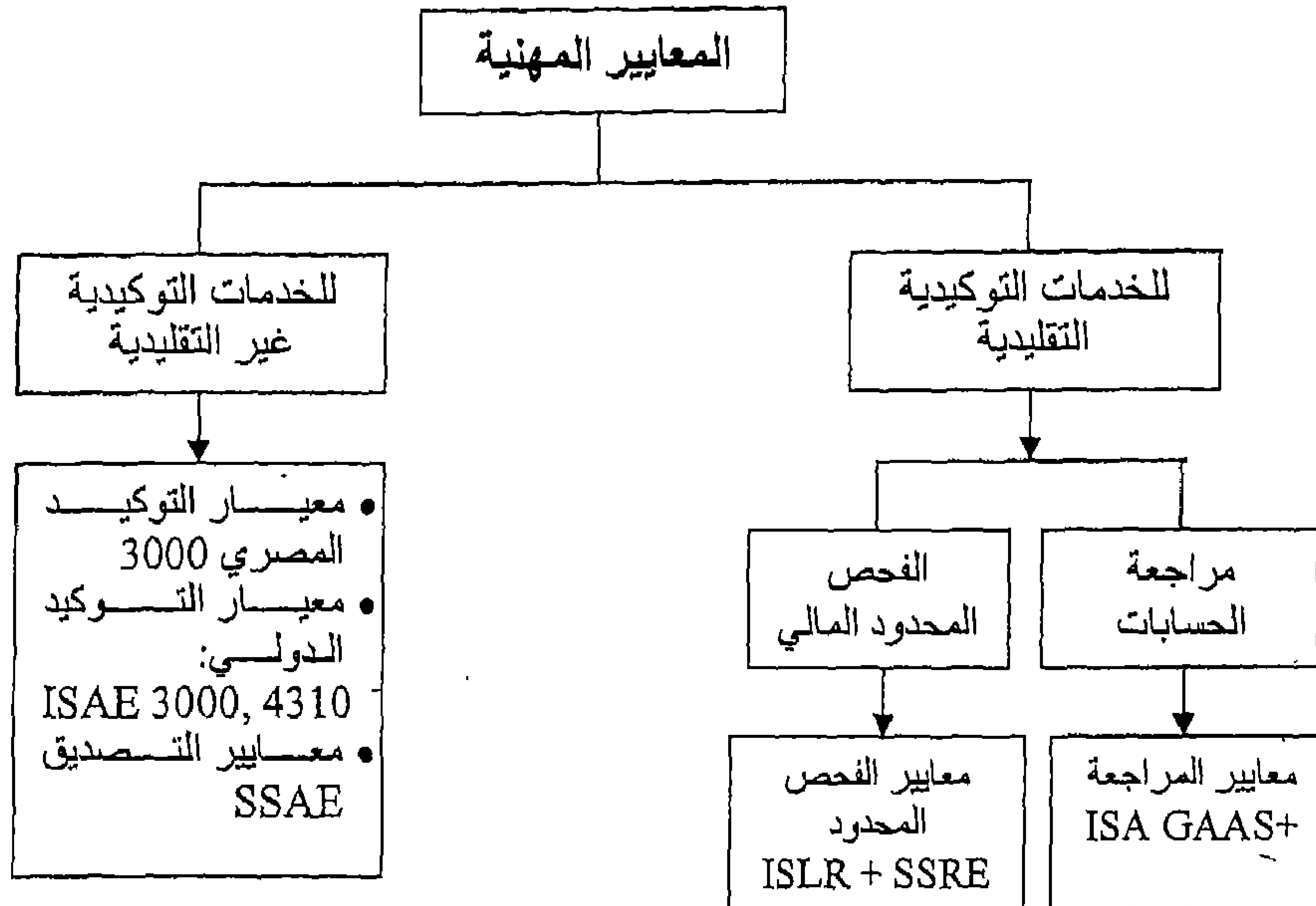
ج – التوكيد المهني بشأن مدى التزام الشركة بمبادئ وقواعد الحوكمة.

د – التوكيد المهني بشأن إفصاح الشركة عن غازات الاحتباس الحراري.

هـ – التوكيد المهني بشأن إفصاح الشركة عن أدائها الاستدامي.

و – التوكيد المهني المحدود بشأن إفصاح الشركة عن أدائها البيئي، الاجتماعي، الحوكمي، الاستدامي، وغازات الاحتباس الحراري.

وينبني على ما سبق أن يحكم مراقب الحسابات في أداء هذه الخدمات المعايير التالية:



9 – من يقوم بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة Auditor:

وفقاً للتوصيف المهني لمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة كما أوضحناه في الفرعية السابقة يمكننا أن نجزم بصعوبة أن يقوم بها مراقب الحسابات بنفسه وبمفرده، وأن المنطق يقول بأن فريق مراجعة يقوده مراقب الحسابات هو الأنسب للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة.

وإذا سلمنا بمداخل فريق العمل للقيام بمراجعة تقارير الأعمال المتكاملة فإننا بالطبع نكون قد اتفقنا على حاجة هذه المراجعة لمجموعة من الخبرات المهنية والتخصصية في هذا الفريق.

وعليه يمكن مراعاة عدة اعتبارات بشأن هذا الفريق، أهمها ما يلي:

أ – **أن رئيس الفريق يظل هو مراقب الحسابات لكثير من الأسباب** أهمها على الإطلاق خبرته في مجال المراجعة الخارجية من جهة وتفرده بقدرات إعداد وعرض التقرير عن أعمال المراجعة.

ب – **أن تشكيل فريق المراجعة يمكن أن يكون كالتالي:**

- مراقب الحسابات (رئيساً للفريق).
- عضو متخصص في الأمور البيئية (خريج كلية العلوم).
- عضو متخصص في الجوانب الاجتماعية للشركة (خريج قسم اجتماع).
- عضو متخصص في حوكمة الشركات (خريج قسم الإدارة).
- عضو متخصص في نشاط الشركة (مثل المهندس المدني في شركات المقاولات، كيميائي في شركات الكيماويات والبتروكيماويات، صيدلي في شركات الأدوية، وهكذا.....).
- متخصص في الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات.
- متخصص في القانون (خريج كلية الحقوق).

- متخصص في التخطيط الاستراتيجي (خريج قسم الإدارة).
- أكثر من عضو ممن يسمون الخبراء Experts حسب ما نصت عليه معايير المراجعة الدولية.

د – التأهيل والتدريب:

يشترط فيمن يشارك في هذا الفريق أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً سليماً وملائماً كما يجب أن يكون مدرباً تدريباً فنياً راقياً. وفي جميع الأحوال يجب أن يحل رئيس وأعضاء فريق المراجعة على دورات مناسبة تحت مسمى التِعليم والتدريب المستمرين.

د – سجل المحاسبين:

نحن نرى أن رئيس فيق المراجعة يجب أن يكون مقيداً بسجل المحاسبين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وأن يخضع مكتبه لمراقبة مستمرة ودورية على الجودة.

سادس عشر: مستقبل مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة في مصر والعالم العربي:

نحن نرى أن مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة سوف تصبح واقعاً ملموساً في مصر والدول العربية في السنوات القادمة للأسباب الآتية:

1 – زيادة اهتمام الشركات بالوعي البيئي إما طواعية أو إجبارياً عن طريق الجهات التشريعية والرقابية مع وجود إفصاحات غير منظمة عن المعلومات والالتزام البيئي.

2 – اهتمام الدول العربية، خاصة من خلال هيئات الرقابة على سوق المال، بالقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات والتزام الشركات المقيدة بها والإفصاح عن مدى هذا الالتزام كما هو الحال في مصر والسعودية.

3 – زيادة اهتمام الشركات بالمسئولية الاجتماعية والإفصاح يدوياً وإلكترونياً على مواقعها عن أدائها الاجتماعي.

4 – توقيع الدول العربية كلها تقريباً على اتفاقيات الأمم المتحدة بشأن التغيرات المناخية.

5 – زيادة الوعي الأكاديمي خاصة في دول مثل مصر وبعض دول مجلس التعاون بالبحوث في مجال الإفصاح المحاسبي من جهة والتوكيد المهني من جهة أخرى.

6 – زيادة اهتمام بعض الدول العربية بالمحاسبة والمراجعة عن التنمية المستدامة.

وسنعرض في نهاية الكتاب لنموذج عن تقرير المسئولية والاستدامة والتي قامت إحدى الشركات الأجنبية بإعداده ونشره في نهاية عام 2011 وهي شركة ستكولاند، وكذلك سنعرض لنموذج التوكيد المهني المستقبلي لمديري نفس الشركة.

الفصل السادس
الدور التوكيدي والدور الاستشاري
للمراجعة الداخلية الحديثة
Assurance & Consulting Roles
of Modern Internal Auditing

مقدمة الفصل:

تسبب التغير الجذري الذي حدث في بيئة الأعمال المعاصرة في زيادة دور المراجعة الداخلية داخل الشركات. فخلال الستين عاماً الماضية تحولت وظيفة المراجعة الداخلية من كونها وظيفة رقابية مسئولة عن فحص Inspection عن البيانات المالية والمحاسبية لكونها شريك استراتيجي (لحملة الأسهم وإدارة الشركة) يعمل على تحسين عمليات الحوكمة. وقد تم تقديم التوصيف الأول لأنشطة المراجعة الداخلية الذي عكس مسئوليات المراجع الداخلية ومتطلبات هذه المهنة عن طريق Victor Z. Brink and Lawrence B. Sawyer بقائمة مسئولية المراجعين الداخليين الصادرة عن مجمع المراجعين الداخليين Institute of Internal Auditors (IIA) عام 1947.

وقد كانت المراجعة الداخلية تتعامل في تلك الأيام بشكل أساسي مع الأمور المالية والمحاسبية. وفي عام 1957، قامت قائمة مسئوليات المراجعة الداخلية بتوسيع مسئوليات المراجعة الداخلية لتشمل خدمات عديدة للإدارة مثل الفحص، والتقييم السليم والكاف، والتطبيق لهياكل الرقابة المحاسبية والمالية والتشغيلية، والتأكد من مستوى المحاسبة عن والمحاسبة على أصول الشركة والخسائر من كل الأنواع، والتحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات الخاصة بالمنظمة.

وبالرغم من ذلك، فقد بدا من الواضح أن هذه القائمة المتسعة ما زالت تركز على وظائف المراجعة الداخلية بكونها تقوم بتقديم أنشطة توكيدية فقط عن مدى

كفاية هياكل الرقابة، ومدى الالتزام بالإجراءات، وحماية الأصول، وإمكانية الاعتماد على المحاسبة، وعلى توزيع المسئوليات داخل المنظمة.

وفي عام 1978 وافق معهد المراجعين الداخليين IIA رسمياً على معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية والتي احتوت على التعريف التالي للمراجعة الداخلية: "**المراجعة الداخلية هي عبارة عن نشاط تقييمي مستقل، موجود داخل المنظمة كخدمة للمنظمة. فهي وظيفة الرقابة المسئولة عن فحص وتقييم فعالية وكفاية هياكل الرقابة الأخرى، وأن الهدف من المراجعة الداخلية يتمثل في مساعدة أعضاء المنظمة على التنفيذ الفعال لمسئولياتها**".

وتمثل الهدف من المراجعة الداخلية وفقاً لهذا التعريف في تشجيع وجود هياكل رقابة فعالة بتكلفة معقولة. ويعكس التعريف السابق اتساع وظائف المراجعة الداخلية من مجرد التوكيد على عملية إعداد التقرير المالي للتوكيد على العمليات التشغيلية وهياكل الرقابة الداخلية. وبالرغم من ذلك فما زالت أنشطة المراجعة الداخلية مقصورة على الأنشطة التوكيدية فقط لأن ذلك، يتلائم مع بيئة الأعمال في ذلك الوقت.

وفي بداية التسعينات اعتمدت وظيفة المراجعة الداخلية في أدائها لأعمالها على احتياجات المنظمات في ذلك الوقت، لذلك عملت في مجالات عديدة مثل مراجعة الالتزام، ومراجعة دورات العمليات، والتقصي عن الغش والمخالفات والتصرفات غير القانونية الأخرى، وتقييم الكفاءة التشغيلية، وقياس وتحليل والتقرير عن المخاطر التشغيلية والمخاطر الخاصة بالوحدة ككل، وغيرها من الأنشطة الاستشارية والتوكيدية. وذلك بالرغم من أن التعريف الرسمي لنشاط المراجعة الداخلية شمل فقط الأنشطة التوكيدية.

كذلك فقد ركز المراجعون الداخليون عند أدائهم للعديد من هذه الأنشطة، على المدخل المبني على المخاطر والمدخل المركز نحو الرقابة (Savčuk, 2007). ثم تبني مجمع المراجعين الداخليين الدولي (Institute of Internal

Auditors: IIA) سنة 1999 تعريف منقح لوظيفة المراجعة الداخلية، وأصبح ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية وفقاً لهذا التعريف بكونها **عبارة عن نشاط استشاري وتوكيدي موضوعي ومستقل يتم تصميمه لإضافة قيمة ولتحسين عمليات المنظمة. حيث تساعد وظيفة المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال تقديم مدخل منظم ومنهجي لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر، والرقابة، وحوكمة الشركات (Rae et al.,2008).**

ويلاحظ من العرض السابق اتجاه أحدث تعريف للمراجعة الداخلية (الصادر عن مجمع المراجعين الداخليين سنة 1999) بالمراجع الداخلي لمناطق ثلاث حديثة هي: الحوكمة، والرقابة، وإدارة المخاطر، وهو ما يتطلب منه القيام بدور أكثر توسعاً في تلك المناطق، وذلك في ظل كل من أدواره التوكيدية والاستشارية.

ولكن قد يكون لهذا الوضع الجديد نتائجه الهامة، وذلك عندما تكون وظيفة المراجعة الداخلية مخولة أو منوط بها مسئولية القيام بدور حيوي في تلك المناطق ولكن ينقصها في الوقت نفسه الخبرة اللازمة. وربما لايظهر هذا الضعف بوضوح إلا في وقت متأخر جداً أو بعد فوات الأوان.

ولذا، ولضمان امتلاك وظيفة المراجعة الداخلية للمهارات الملائمة، فربما تقوم الشركات بإسناد وظيفة المراجعة كلياً أو جزئياً لطرف خارجي أو قد تقوم بالاستعانة بمتخصصين في بعض المجالات (مثل المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات). حيث لاحظت بعض الدراسات السابقة على أنه وعلى الرغم من اختلاف أقسام المراجعة الداخلية في الحجم إلا أنه يجمعها جميعها أو أغلبها صفة مشتركة وهي أنها مكونة بشكل رئيسي من الأفراد الذين لديهم خلفيات مالية فقط، وهذا لا يوفر البيئة الملائمة أو الكافية لإدارة المخاطر (Fraser & Henry,2007).

ولذلك ونظراً لأهمية الدور الذي يمكن أن تقوم به وظيفة المراجعة الداخلية في مختلف أنواع وأحجام الشركات خاصة تلك المقيدة بالبورصة وتبني مدخل

تقارير الأعمال المتكاملة فمن المهم لأي شركة ترغب في تحقيق الاستفادة الأمثل من وظيفة المراجعة الداخلية الإجابة على التساؤلات التالية:

أ – **هل من الأفضل في حالة عدم وجود وظيفة للمراجعة الداخلية**، إنفاق الوقت والمجهود في بناء أو إقامة وظيفة للمراجعة الداخلية داخل الشركة أم يتم إسنادها ولو بشكل مبدئي لطرف خارجي لتوفير الوقت ولتسريع نقطة البدء، وللوصول لمستوى أفضل من الخبرة ومستوى أوسع من الموارد، ومن ثم متابعة اتخاذ قرار إسنادها لطرف خارجي لضمان أنه يعمل بالفعالية المطلوبة؟

ب – **وفي حالة وجود وظيفة للمراجعة الداخلية بالشركة**، فهل تمتلك الشركة الموارد التي تحتاج إليها للتعامل الفعال مع كل المخاطر الرئيسية التي تواجهها والتي ينبغي على وظيفة المراجعة التعامل معها؟ وهل من المفروض أن يكون لدى الشركة أو أن تمتلك كل هذه الموارد (الكفاءات والقدرات المطلوبة للتعامل مع كل أنواع المخاطر التي تتعرض لها الشركة) داخل الشركة طوال الوقت؟ لأنه قد يكون من الأفضل في أحيان كثيرة القيام بالاعتماد أو اللجوء لطرف خارجي لمساعدة الشركة على التعامل مع المخاطر التي تتعرض لها. حيث تدرك غالبية وظائف المراجعة الداخلية الكبيرة بأنه في ظل بيئة الأعمال شديدة التعقيد، قد يكون من غير المجدي أن تقوم الشركات بامتلاك كل الموارد التي تحتاجها تلك الوظيفة طوال الوقت، وهذا يفسر سبب الأشكال المتعددة لترتيبات أو ممارسات المشاركة في تنفيذ المهمة المعنية co-sourcing (Protiviti Inc, 2009).

لقد تزايد التركيز على المراجعة الداخلية بشكل ملحوظ منذ عام 2001، وذلك في أعقاب فشل الشركات الكبيرة مثل (Enron and World Com)، ولذا اتخذ المشرع خطوات لضمان أن الشركات بها وظيفة للمراجعة الداخلية. فمثلاً تتطلب بورصة نيويورك (NYSE) من جميع الشركات المقيدة في البورصة أن يكون لديها وظيفة للمراجعة الداخلية، وتتطلب المادة 404 من قانون ساربين أوكسلي

(Sox) من الشركات توسيع التركيز على الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى ذلك، ترى البورصة الأمريكية أن المراجعة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من عمليات الحوكمة والرقابة الداخليـة للشـركة. كذلك فإن المعيار الذي صدر مؤخراً عن(PCAOB) بشأن القيام بمراجعـة هيكل الرقـابة الداخلية على إعداد التقارير المالية من المرجح أن يكون له منفعة تكميلية، وهي تشجيع الشركات على الاستثمار في وظائف المراجعة الداخلية الموضوعية والكفء (Carcello et al.,2005).

ومن ثم، يلاحظ تزايد الاهتمام الاكاديمي والمهني والتشريعي بالمراجعة الداخلية وبطريقة الحصول عليها، خاصة بعد الأزمة المالية العالمية الأخيرة. الأمر الذي يتطلب بذل الجهد للتعرف عن قرب على تلك المهنة. من أجل ذلك سنحاول الاقتراب من بعض المناطق التي حظيت في الفترة الأخيرة بالكثير من الاهتمام والنقاش، خاصة في ظل مدخل تقارير الأعمال المتكاملة. وذلك من خلال المحاور الرئيسية التالية:

- الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية.
- الدور التوكيدي والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية الحديثة.

أولاً: الوظائف الحديثة للمراجعة الداخلية:

يقوم نشاط المراجعة الداخلية بتقييم وتقديم التوصيات الملائمة لتحسين عمليات الحوكمة، وذلك من خلال التشجيع على الأخلاقيات والقيم الملائمة داخل المنظمة، التأكد من مسائلة Accountability وإدارة الأداء التنظيمي الفعال، توصيل معلومات عن الرقابة والمخاطر للمناطق أو للجهات الملائمة بالمنظمة، التنسيق بين الأنشطة وعمليات توصيل المعلومات بين المجلس، والمراجعين الداخليين، والخارجيين، والإدارة (IIA,2009).

وتساهم وظيفة المراجعة الداخلية من خلال حوكمة الشركات في العديد من المنظمات منذ الأربعينات تقريباً. وقد تطور هذا الدور على مر الزمن، ليشمل حالياً تقييم المخاطر، والتوكيد على الرقابة، وأعمال الالتزام، وهي أدوار تصب مباشرة في حوكمة الشركات. لذلك يتوقع أن يحظى هذا الدور بأهمية متزايدة في ظل المتطلبات الجديدة المفروضة بموجب قانون ساربون أوكسلي (SOX) الصادر عام 2002 (Church et al.,2004).

وتتطلب مبادئ الحوكمة الجيدة أن يكون المجلس مسئولاً عن تطبيق المعايير الأخلاقية وذلك بهدف توجيه الإستراتيجية وسياسة المخاطر، ومتابعة أداء الشركات، وضمان وضع الهياكل الملائمة للرقابة الداخلية في مكانها الملائم، خصوصاً، هياكل إدارة المخاطر والرقابة المالية والتشغيلية. بحيث تكون الإدارة التنفيذية مسئولة عن تنفيذ وتنظيم عمل تلك الهياكل لضمان أو للتأكد من أنها تعمل بفعالية.

ويقوم نشاط المراجعة الداخلية بتدعيم كل من المجلس والإدارة التنفيذية عند تنفيذ تلك المسئوليات، وذلك من خلال قيامه بكل من الأنشطة التوكيدية والاستشارية الموجهة نحو عمليات الرقابة الداخلية، والحوكمة، وإدارة المخاطر. فهو يؤكد على تأكيدات الإدارة فيما يتعلق بأن الهياكل السابقة تعمل بفعالية، عن طريق توفيره توكيد موضوعي عن عمليات الرقابة، والحوكمة، وإدارة المخاطر، وأيضاً يقوم بتقييم حالة المناخ الأخلاقي للمنظمة، ويختبر فعالية العمليات المستخدمة أو المطبقة لتحقيق المستوى المرغوب في الالتزام الأخلاقي بشكل دوري (أنشطة توكيدية).

كذلك فهو يقدم النصح للإدارة، ويساعد على إجراء التحسينات المطلوبة في تلك المناطق أو المجالات (أنشطة استشارية). لذلك تظل المراجعة الداخلية أحد أهم عمليات الفحص Checks المستقلة وواحدة من آليات التوازن المتاحة لكل من المجلس والإدارة التنفيذية (ECIIA,2005).

وعلى الرغم من عدم تعرض SOX بالتحديد لدور وظيفة المراجعة الداخلية في حوكمة الشركات، إلا أنه يتطلب في القسم 302من الإدارة التصديق على فعالية الإفصاح عن هياكل الرقابة وإجراءات الإفصاح المتعلقة بالتقارير السنوية والفترية. وأيضاً يتطلب في القسم 404 من الإدارة توثيق، وتقييم، والتقرير عن مدى فعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ويتطلب من المراجع الخارجي تقييم والتعبير عن رأيه بشأن تقييم الإدارة للرقابة الداخلية.

ويتطلب القسم 301 من لجنة المراجعة وضع برنامج للإبلاغ عن المخالفات whistleblower للسماح بالتقرير عن المشاكل بالمحاسبة المالية Potential financial accounting problems، في حين يتطلب في القسم 406 الإفصاح عن مدى تبني قواعد السلوك الأخلاقي.

وتخلق هذه المتطلبات الجديدة الفرصة لتوسيع دور وظيفة المراجعة الداخلية في مساعدة المنظمة على الوفاء بهذه المتطلبات التشريعية الجديدة. على سبيل المثال، قد تتوقع لجنة المراجعة من وظيفة المراجعة الداخلية مساعدة المنظمة على مواصلة تحديث أو تطوير الجهود التي تبذلها للالتزام بالأقسام 302 و 404، ومشاركة وظيفة المراجعة الداخلية في الجوانب المتعلقة بالبرنامج المطلوب للمبلغين عن المخالفات، وربما تتوقع الإدارة من وظائف المراجعة الداخلية المشاركة في اختبار هياكل الرقابة التي يتطلبها القسم 404.

وقد يعتمد المراجع الخارجي على اختبارات الرقابة الداخلية التي يقوم بها المراجعين الداخليين عند إجراء المراجعة المتكاملة (مراجعة كل من القوائم المالية وهيكل الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية) المطلوبة الآن في ظل AS No.2 الصادر عن PCAOB عام 2004 (Church et al.,2004). لذلك، وبناءً على ما سبق نتناول الدور الذي يمكن أن تؤديه المراجعة الداخلية في كل من عمليات الحوكمة، والرقابة، وإدارة المخاطر بشيء من التفصيل، وذلك على النحو التالي:

1 – دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات:

يمكن استعراض دور وظيفة المراجعة الداخلية في تفعيل الحوكمة كما يلي:

1/1 دور وظيفة المراجعة الداخلية في دعم فعالية عملية الحوكمة:

بداية تشير حوكمة الشركات للإجراءات والأنشطة المستخدمة من قبل ممثلي أصحاب المصلحة بالمنظمة لتوفير الإشراف والرقابة على العمليات التي تديرها الإدارة. حيث تساعد الحوكمة الفعالة الشركات على ضمان دقة التقارير الإدارية (على سبيل المثال، التقرير عن هياكل الرقابة الداخلية، والنتائج المالية) ووجود هياكل فعالة للرقابة الداخلية. ويتألف أصحاب المصلحة بالمنظمة، من بين آخرين، من المستثمرين الحاليين والمحتملين، والموظفين، والدائنين.

وينظر للممثلين الرئيسيين عن أصحاب المصلحة بالمنظمة بكونهم الدعائم الأساسية لحوكمة الشركات، ويتألف الممثلين الرئيسيين لأصحاب المصلحة في ظل حوكمة الشركات من أربعة أركان هي: المراجع الخارجي، ولجنة المراجعة، والإدارة، ووظيفة المراجعة الداخلية وظيفة المراجعة الداخلية.

وينظر لوظيفة المراجعة الداخلية في ظل هذا الاتجاه الحديث بكونها مصدر ذو قيمة بالنسبة للأطراف الثلاثة الأخرى لحوكمة الشركات. لذلك يمكننا القول أنه ولكي تفيد الحوكمة المصالح المختلفة بالمنظمة، يجب أن تكون وظائف المراجعة الداخلية جزءً لا يتجزأ من شبكة الأطراف التي لديها مسئوليات عن حوكمة الشركات فهي الآن بمثابة نافذة للشركة بأكملها. فمن ناحية تمثل عيون وأذن الإدارة، ومن الناحية الأخرى تستطيع التغلغل عبر المنظمة ككل (Church et al.,2004). وذلك نظراً للمعرفة المتعمقة والتراكمة للمراجعين الداخليين طوال حياتهم الوظيفية، ووضع وظيفة المراجعة الداخلية المتميز داخل المنظمة، وفحصها لمجموعة كبيرة من المجالات الوظيفية وتنفيذها لأنواع مختلفة من عمليات المراجعة، وامتلاكها لخلفيات متعددة التخصصات (Ruud,2004).

وقدرة نطاق المراجعة الداخلية على تغطية جميع أنشطة المنظمة، دون اعتبار للحدود الداخلية أو الجغرافية.

والآتي بعضاً من الأمثلة للأنواع المختلفة من الأعمال التي يمكن أن تضطلع بها وظيفة المراجعة الداخلية في بيئة حوكمة الشركات:

أ – توفير توكيد للمجلس بأن مخاطر المنظمة قد تم تحديدها بشكل صحيح وإدارتها للوصول بها للمستوى المقبول.

ب – فحص الأنشطة التي تتولى الإدارة القيام بها لتنفيذ السياسات الأخلاقية عبر المنظمة ككل.

جـ - توفير توكيد باستمرارية الأعمال والتخطيط للخروج من الكوارث، بما في ذلك توفير توكيد بأن نظم المعلومات للمهام الحرجة، كافية في ظل وجود المخاطر التي تواجهها المنظمة والمخاطر المقبولة.

د – توفير توكيد بأن عملية الشراء تشمل هياكل الرقابة الكافية لضمان وجود مستويات مقبولة من القدرة على المنافسة، وتحقيق فورات في التكاليف، وجودة الأداء.

هـ - مساعدة فريق الإدارة في تقييم العائد الفعلي على الاستثمارات خلال فترة معينة من الزمن (دور استشاري).

و – إجراء مراجعة داخلية للتحقق من التزام المنظمة بقوانين ولوائح العمل.

ر – توفير توكيد بأن الإجراءات مصممة بشكل سليم وتعمل بشكل فعال لمعالجة مخاطر الصحة، والسلامة، والمخاطر البيئية في المواقع الصناعية.

ز – التحقق من التزام جميع عقود الشراء والبيع بسياسات المنظمة.

ح – إبداء الرأي بشأن كفاءة وفعالية عملية شكاوى العملاء.

ط – تقديم المشورة للإدارة بشأن تصميم وتنفيذ عمليات إدارة المخاطر (دور استشاري) (Ridley,2009).

2/1 علاقة وظيفة المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة الآخرين:

سنعرض في هذا الجزء لعلاقة وظيفة المراجعة الداخلية بأطراف الحوكمة سواء كانت مجلس الإدارة ولجنة المراجعة والإدارة التنفيذية ومراقب الحسابات:

1/2/1 علاقة المراجعة الداخلية بالمجلس ولجنة المراجعة:

تاريخياً تمتلك لجنة المراجعة مسئولية الإشراف على التقارير المالية الخارجية للإدارة. وتوسع هذا الدور اليوم ليشمل أيضاً التأكد من وجود هياكل قوية للرقابة الداخلية (Church et al.,2004) وتوفير دعم إضافي لضمان فعالية، وقيمة، واستقلالية نشاط المراجعة الداخلية، وتنسيق أنشطة المراجعة الداخلية والخارجية، والتأكد من أن نشاط المراجعة الداخلية منظم أو موضوع بالطريقة التي تحقق له الاستقلال التنظيمي وتسمح له بالوصول الكامل وغير المقيد لجميع الموظفين، والمستندات، والإدارة العليا، وللجنة المراجعة، وللمجلس، وضمان كفاية موازنة نشاط المراجعة الداخلية، وجودة موارده، والاستخدام المخطط للخبراء الخارجيين، وتبسيط وتشجيع عملية الاتصال بين المراجعة الداخلية، والإدارة التنفيذية، والمراجعين الداخليين، وتدنية ازدواجية العمل، والتعزيز من وجود حوكمة قوية للشركات (ECIIA,2005).

وفي المقابل، تساعد وظائف المراجعة الداخلية لجنة المراجعة في الاضطلاع بمسئولياتها نحو حوكمة الشركات، حيث يعتبر نشاط المراجعة الداخلية مصدراً رئيسياً للمعلومات لكل من المجلس ولجانه المتخصصة. فهو يوفر توكيد مدى فعالية عمليات الحوكمة، والرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر، ويقوم بتغطية المخاطر المالية، والتشغيلية، والسوقية، والإستراتيجية، ومخاطر السمعة، ومخاطر الائتمان (ECIIA,2005)، والتقييم المستقل للعمليات والممارسات المحاسبية (بما في ذلك التقرير المالي)، وتحليل المخاطر في ظل وجود تركيز

أساسي على التقرير المالي وهياكل المراقبة الداخلية المحاسبية، وتحليل الغش وإجراء الفحوصات الخاصة (Hermanson & Rittenberg,2003).

ومن ثم، تزيد فعالية لجنة المراجعة من مكانة وظائف المراجعة الداخلية IAF، وفي المقابل تقوم وظائف المراجعة الداخلية IAF بمساعدة لجنة المراجعة في التأكد من جودة التقارير التي تقدمها الإدارة (Church et al.,2004).

2/2/1 – علاقة المراجعة الداخلية بالإدارة التنفيذية:

يعكس تضمين الإدارة التنفيذية باعتبارها واحدة من الركائز الأساسية لحوكمة الشركات التأثير القوي للإدارة في تحديد الفلسفة أو النغمة Tone الشاملة للحوكمة. وتتفاعل وظائف المراجعة الداخلية مع الإدارة من خلال إمداد الإدارة بالتقييمات عن المخاطر وعن هيكل الرقابة الداخلية، وإمدادها بتقارير دورية عن أنشطة ووظائف المراجعة الداخلية ، وغرض، وسلطة، ومسئولية، وأداء وظائف المراجعة الداخلية مقارنة بالخطة الموضوعة.

أيضاً ينبغي أن تشمل هذه التقارير على معلومات عن مدى احتمالات التعرض للمخاطر الجوهرية، والمشاكل المتعلقة بهياكل الرقابة وحوكمة الشركات، وغيرها من المسائل التي تطلبها الإدارة.

كذلك من المتوقع اتساع نطاق عمل وظائف المراجعة الداخلية ليشمل مساعدة الإدارة في تلبية العديد من متطلباتها التشريعية (Church et al.,2004). وإشراك وإخبار المدير التنفيذي بالمعلومات المهمة التي يتم التعرض لها في جلسات الإدارة التنفيذية، وتعزيز وصوله غير المقيد للموظفين والمعلومات والمستندات (ECIIA,2005). وتقييم مدى كفاءة العمليات، والمساعدة في تصميم هياكل الرقابة وتحليل المخاطر، والتوكيد على المخاطر، وتسهيل التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة (Hermanson & Rittenberg,2003).

وفي المقابل ينبغي أن تلتزم الإدارة التنفيذية بتوفير ردود عاجلة بخصوص التوصيات المقدمة من المراجعة الداخلية، ومتابعة تنفيذ خطط العمل، وضمان

تعريف المراجعة الداخلية بالخطط والتغيرات في الرقابة الداخلية ومحفظة المخاطر الخاصة بالمنظمة، والتغيرات الرئيسية في سياسات وإجراءات المنظمة (ECIIA,2005)

3/2/1 – علاقة المراجعة الداخلية بمراقب الحسابات:

حظيت العلاقة بين المراجعين الداخليين والخارجيين مؤخراً بقدر كبير من الأهمية في ظل المتطلبات الحالية للحوكمة. فأحد الأهداف الهامة لحوكمة الشركات هو ضمان جودة التقارير التي تقدمها الإدارة. ونظراً لكون المراجعة السنوية المكتملة من قبل مراقبي الحسابات موجهة تحديداً نحو تحقيق هذا الهدف، فقد تناولت معايير المراجعة الصادرة عن الجهات المهنية المعنية الدور الدور الذي يمكن أن توفره وظائف المراجعة الداخلية لمراقبي الحسابات لاستكمال المراجعة الخارجية السنوية. لأن عمل وظائف المراجعة الداخلية يمكن أن يؤثر على طبيعة، وتوقيت، ومدى العمل السنوي للمراجعة، بما في ذلك الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي للحصول على فهم للرقابة الداخلية للوحدةعند قيامه بتقييم المخاطر وتجميع الأدلة الموضوعية (Church et al., 2004).

ولذا فسوف يعمل قيام كلاهما بدوره المنوط به على نحو سليم في الحفاظ على بيئة حوكمية قوية. لذلك، وبالرغم من وجود أوجه للتشابه بين مسئوليات المراجعين الخارجيين والداخليين، إلا أن المراجع الداخلي (وتحديداً في مجال تحديد المخاطر والتحقق من وجود وفعالية هياكل الرقابة الداخلية) سيكون في وضع أفضل لتوفير توكيد للمجلس وللإدارة التنفيذية، وذلك بسبب مايلي:

أ – الوجود المستمر للمراجعة الداخلية في المنظمة وبسبب إمكانية وصولها المستمر للإدارة التنفيذية وللمجلس.

ب – أن المراجعة الداخلية يمكنها تكييف أو تعديل خطتها فوراً وبالسرعة اللازمة بما يتلاءم مع الأهداف الإستراتيجية المتغيرة للمنظمة.

جـ - أن المراجعة الداخلية يمكنها تحديد أو ضبط توقيت عملها بما يتلاءم مع احتياجات الإدارة التنفيذية وظهور المخاطر.

د – أن نطاق المراجعة الداخلية أكبر بكثير من مجرد التعامل مع المخاطر وهياكل الرقابة الداخلية الخاصة بالتقارير المالية التاريخية.

هـ - أن المراجعة الداخلية يمكنها استثمار وقتها في ضمان أن التوصيات الخاصة بإدارة المخاطر والرقابة على المخاطر قد تم إتباعها بفعالية (ECIIA,2005).

2 – دور المراجعة الداخلية في الرقابة الداخلية:

شكل التعريف الواسع للرقابة الداخلية الصادر عن لجنة COSO عام 1992 تحولاً كبيراً كون أن المراجعة الداخلية يجب أن تهتم أو تركز فقط على مراجعة البيانات المالية والمحاسبية التاريخية retrospefctive، حيث أصبحت مسئوليات المراجعة الداخلية تشمل عمليات الرقابة الداخلية على مدى فعالية العمليات والإستراتيجيات، ومدى الالتزام بالتشريعات، وكذلك مدى إمكانية الاعتماد على التقارير المالية (Kagermann et al., 2008).

لذلك، ونظراً لأهمية هذا الموضوع، سوف نعرض لكل من مفهوم ومكونات الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية الصادر عن الجهات المهنية المعنية، وتحديد المسئول عن وضع هيكل للرقابة الداخلية، ودور المراجع الداخلي في تقييم هيكل الرقابة الداخلية.

1/2 – مفهوم ومكونات الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية:

سوف نتناول المحاور الرئيسية لهذا المفهوم من خلال التعريفات التالية:

1/1/2 – مفهوم الرقابة الداخلية:

صدر الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية للجنة COSO في عام 1992 لتوفير نموذج لتقييم الرقابة الداخلية، والتعامل أو الاعتراف به كمعيار ينبغي على

المنظمات استخدامه لقياس مدى فعالية هياكل الرقابة الداخلية (Kagermann et al., 2008; Protiviti Inc, 2009).

أيضاً قام مجلس مجمع المحاسبين القانونيين الهندي The Council of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) بتعريف الرقابة الداخلية بكونها **عملية يتم تصميمها، وتنفيذها، والحفاظ عليها من قبل إدارة الوحدة لضمان إنجاز أهدافها التالية: التحقق من الالتزام بالقوانين واللوائح السارية – الحفاظ على الأصول (ICIA, 2006).**

وأوضحت دراسة (Sarens & De Beelde, 2006) في هذا الصدد أنه على الرغم من تقديم الدراسات الدولية لعدد من تعريفات الرقابة الداخلية، إلا أنه يجمعها جميعاً العديد من التشابهات.

ولذلك يمكن تلخيص هذه التعريفات اعتماداً على إطار لجنة COSO,1992 وتعريف (1999) The Ternbull Report. والذي يشير إلى أن هيكل الرقابة الداخلية يحتوي على عناصر المنظمة التالية: (مواردها، وأنظمتها، وعملياتها، وثقافتها، وهيكلها) والتي تمكن الأفراد من الاستجابة الملائمة للمخاطر الهامة للأعمال، والمخاطر التشغيلية، والمالية، ومخاطر الالتزام، والمخاطر الأخرى.وهذا يتضمن حماية الأصول من إساءة الاستخدام، والسرقة، والضياع، والتحقق من القيام بتحديد وإدارة الالتزامات.

كذلك يساعد هيكل الرقابة الداخلية على ضمان جودة التقارير الداخلية الخارجية،والتي تتضمن أيضاً إجراءات للتقرير الفوري للمستويات الإدارية الملائمة عن أي أوجه ضعف أو فشل جوهري في هياكل الرقابة، على أن يكون ذلك مصحوباً بتفاصيل خاصة بالإجراءات التصحيحية.

وأخيراً، يساعد هيكل الرقابة الداخلية في التأكد من الالتزام بالقوانين والتشريعات والسياسات الداخلية. وكذلك ينبغي ملاحظة هيكل الرقابة الداخلية

الملائم يوفر توكيداً معقولاً أو مقبولاً وليس مطلقاً، بشأن قدرة المنظمة على تحقيق أهداف أعمالها في ظل الظروف القابلة للتنبؤ بشكل معقول.

2/1/2 – مكونات هيكل الرقابة الداخلية:

يتألف هيكل الرقابة الداخلية من العناصر الخمس التالية: بيئة الرقابة – عملية تقييم مخاطر الوحدة – هيكل المعلومات والاتصال – أنشطة الرقابة – ومتابعة هياكل الرقابة. ومن ثم، يتعين على المراجع الداخلي الحصول على فهم لجميع مكونات هيكل الرقابة الداخلية كما يلي:

1/2/1/2 – بيئة الرقابة:

تعكس بيئة الرقابة فكر المنظمة، وتتأثر بالضمير أو الوعي الرقابي لأفرادها. وهي عبارة عن الأساس أو الأرضية لكل مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، وتدعم هيكل الرقابة بأكمله (Protiviti Inc, 2009). وتتضمن ما يلي:

أ – السياسات والإجراءات التي وضعتها الإدارة لتوصيل وتعزيز ثقافة النزاهة والقيم الأخلاقية في الوحدة.

ب – التزام الإدارة بالكفاءة.

جـ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل.

د – الهيكل التنظيمي.

هـ - توزيع السلطة والمسئولية.

و – سياسات وممارسات الموارد البشرية.

ولذلك يتعين على المراجع الداخلي الحصول على فهم للجوانب المختلفة لبيئة الرقابة وتقييم ما إذا كانت تعمل بفعالية أم لا (ICAI, 2006).

2/2/1/2 – تقييم المخاطر: Rist Assessment

يقصد بتقييم المخاطر القيام بتحديد وتحليل المخاطر التي تواجهها الوحدة عند القيام بتحقيق أهدافها، وصياغة الأسس أو القواعد لتحديد كيفية القيام بإدارة مثل هذه المخاطر (Protiviti Inc, 2009).

ولذلك ينبغي على المراجع الداخلي الحصول على فهم للسياسات والإجراءات التي اتخذتها الإدارة لتحديد المخاطر التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف الوحدة.

وفي سياق منع حالات الغش، ينبغي على المراجع الداخلي تحديداً تقييم السياسات والإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة لتحديد وتقييم مخاطر الغش، بما في ذلك إمكانية تقديم تقارير مالية مزيفة واختلاس الأصول (ICAI, 2006)

2/2/1/2 – المعلومات والاتصال:

Information and Connection

يشمل هذا المكون الهياكل، والعمليات، والسياسات، والإجراءات التي تدعم عملية تحديد، والحصول على، وتبادل المعلومات بالشكل وفي الإطار الزمني الذي يمكن الأفراد من الوفاء بمسئولياتهم (Provititi Inc,2009).

وهنا ينبغي على المراجع الداخلي تقييم مدى فعالية تشغيل العناصر السابقة، والتي قد تتخذ شكل سياسات وآليات الإبلاغ عن المخالفات والنصيحة وخطوط المساعدة الهاتفية ، وتدريب الموظفين، ...... إلخ (ICAI, 2006).

4/2/1/2 – أنشطة الرقابة: Control Activities

وتشمل السياسات والإجراءات التي تساعد على ضمان، أو التأكد من، تنفيذ توجهات الإدارة (Protiviti Inc, 2009). لذلك يتعين على المراجع الداخلي تقييم ما إذا كانت هياكل الرقابة مطبقة من قبل الإدارة لضمان أنها تستجيب للمخاطر التي تم تحديدها، وذلك بما يتمشى مع السياسات أو القرارات المتخذة من

الإدارة، ومـا إذا كانـت فعالـة فـي منـع أو اكتـشاف وتـصحيح عمليـات الغـش وانتهاكات هياكل الرقابة الداخلية في الوقت المناسب (ICAI, 2006).

5/2/1/2 – متابعة هياكل الرقابة:

وتنطوي على العمليات التـي تتولى القيام بالإشراف علـى، والتقييم المستمر لجودة أداء الرقابة الداخلية (Protiviti Inc,2009)، بغرض تحديد أي حالات من الانتهاكات الفعلية أو المحتملة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

ومن ثم، ينبغي على المراجع الداخلي تقييم ما إذا كانت آليات الإشراف وتقييم هياكل الرقابة الداخلية موضوعة في المكان الصحيح، لتحديد أياً من حالات الانتهاكات الفعلية أو المحتملة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب (ICAI,2006).

3/2 – المسئول عن وضع هيكل للرقابة الداخلية:

تعتبر الإدارة التنفيذية هي المسئولة عن وضع هيكل للرقابة الداخلية كجزء من إدارتها للمخاطر، وعن القيام بتجربته وتطويره باستمرار بما يتلاءم مع التغيرات في المخاطر. فبعد الفضائح الأخيرة، وكجزء من مقاييس تحسين الحوكمة، أصبحت الإدارة مطالبة وبشكل متزايد بأن توضح أنها أنجزت مسئولياتها فيما يتعلق بهيكل الرقابة الداخلية. وبالتالي فهي لا تحتاج فقط لأن يكون لديها هيكل فعال للرقابة، ولا أن تؤكد بنفسها أن لديها هذا الهيكل، لكنها تحتاج أيضاً لأن تكون قادرة على إظهار هذه الحقائق للأطراف الثلاثة مثل المجلس، ومراجعي الحسابات، وحتى للجمهور أو للعامة.

ويكمل نشاط المراجعة الداخلية المهنية تصرفات أو إجراءات الإدارة بتوفيره توكيد موضوعي بأن عمليات الرقابة الداخلية تعمل كما هو مطلوب منها لإدارة المخاطر للوصول بها للمستوى المقبول. كذلك سيكون نشاط المراجعة الداخلية قادراً على دعم الإدارة بتوفير خدمات استشارية، وتسهيل Facilitating الجهود

الإدارية فيما يتعلق بتحسين هيكل الرقابة الداخلية وتقديم نصائح عن نتائج التغيرات التنظيمية لهذا الهيكل (ECIIA,2005).

3/2 – دور المراجع الداخلي في تقييم هيكل الرقابة الداخلية:

لقد تسببت المتطلبات التشريعية واللائحية regulatory المتزايدة بشأن المسائلة accountability في جعل هيكل الرقابة الداخلية للشركة جزء من مناقشات السياسة العامة عن حوكمة الشركات. حيث احتوت العديد من التقارير القومية عن حوكمة الشركات على توصيات بوجود، والتقرير عن، هياكل الرقابة الداخلية.

وقد نتج عن زيادة الاهتمام بهيكل الرقابة الداخلية نتيجة منطقية وهي زيادة أهمية المراجعين الداخليين (Sarens & De Beelde, 2006). حيث يؤثر الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية على المراجعة الداخلية بطريقتين مهمتين وهما:

أ – يوفر الهيكل المتكامل بيئة لنشاط المراجعة الداخلية عن طريق التعامل معه (أي مع نشاط المراجعة الداخلية) بكونه جزء من مكون المتابعة. حيث نصت لجنة COSO على أن المراجعة الداخلية هي عبارة عن آلية للمتابعة الدورية.

ب – يمد الهيكل المتكامل المراجعة الداخلية بأساس تخطيط، وتنفيذ، والتقرير عن نتائج خطة المراجعة الداخلية، وهذا يعني أن الهيكل يقوم بالآتي:

أ – توفير معايير ملزمة، وتقييم ، واختبار، وتحسين الرقابة الداخلية.

ب – تدعيم عمليات تدريب المراجعين الداخليين، والإدارة ومسئولي الأعمال باعتبارهم مكونات أو عناصر وسمات للرقابة الداخلية.

جـ - تبسيط عملية تفصيل أو تحديد articulation نطاق خطة المراجعة الداخلية.

د – توفير لغة للاتصال عامة وقابلة للفهم بكل مستويات المنظمة.

هـ - توفير بيئة مستقرة لتنفيذ الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المشروع الصادر عن لجنة COSO في سبتمبر 2004 (Protiviti Inc,2009).

ومن ثم، وفي حين أن الإدارة هي المسئولة عن تصميم والحفاظ على هياكل ملائمة لكل من الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، فإن دور المراجع الداخلي يتمثل في اقتراح التحسينات لتلك الهياكل ولهذا الغرض، ينبغي على المراجع الداخلي:

(أ) الحصول على فهم لهياكل الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر الموضوع والمنفذ من قبل الإدارة.

(ب) تنفيذ الخطوات اللازمة لتقييم مدى كفاية الهياكل الموضوعة بالنسبة للوضع والهيكل التنظيمي.

(ج) فحص مدى كفاية تلك الهياكل.

(ح) إجراء عمليات المراجعة المبنية على المخاطر بناء على عملية تقييم المخاطر.

وبالرغم من ذلك يجوز للمراجع الداخلي أيضاً القيام بالمشاركة في تحديد المخاطر، أو أن يوصي بتصميم هياكل للرقابة، أو أن يقوم بتحديد الفجوات في هياكل الرقابة الحالية لمعالجة تلك المخاطر (ICAI, 2006).

ومع ذلك، فالمراجع الداخلي ليس منوطاً بالمسئولية الأساسية للإدارة وهي تصميم، وتنفيذ، والحفاظ على، وتوثيق الرقابة الداخلية. فوظيفة المراجعة الداخلية تضيف قيمة لهيكل الرقابة الداخلية للمنظمة من خلال استخدام مدخل منظم ومنهجي لتقييم المخاطر وتقديم توصيات لتعزيز فعالية الجهود المبذولة لإدارة المخاطر. وينطوي دور المراجع الداخلي هنا على ما يلي:

أ – تقييم مدى كفاءة وفعالية هياكل الرقابة.

ب – التوصية بهياكل جديدة للرقابة عند الحاجة أو وقف هياكل الرقابة الحالية غير الضرورية.

جـ - استخدام هياكل الرقابة القائمة.

د – تطوير التقييم الذاتي للرقابة (ICAI, 2006 – 2).

وعموماً يشمل تقييم المراجع الداخلي للرقابة الداخلية على ما يلي:

- تحديد مدى جوهرية وحساسية المخاطر الخاصة بهياكل الرقابة الخاضعة للتقييم.
- تقييم مدى القابلية لإساءة استخدام الموارد، والفشل في الوصول للأهداف المتعلقة بالأخلاق، والاقتصاد، والكفاءة، والفعالية، وعدم الوفاء بالتزامات المساءلة، وعدم الالتزام بالقوانين واللوائح.
- تحديد وفهم تصميم وتشغيل هياكل الرقابة ذات الصلة.
- تحديد درجة فعالية الرقابة من خلال اختبار هياكل الرقابة.
- تقييم مدى ملائمة أو كفاية تصميم الرقابة.
- التقرير عن تقييم الرقابة الداخلية ومناقشة الإجراءات التصحيحية اللازمة. وأيضاً تشمل المجالات الخاضعة للفحص من قبل المراجع الداخلي عن تقييمه لهيكل الرقابة الداخلية، من بين أمور أخرى ما يلي: الرسالة، والرؤية، ومنظومة القيم الأخلاقية والتنظيمية للوحدة. والمالية والالتزام بالمعايير القانونية والتشريعية السارية.
- الهدف من القياس ومؤشرات الأداء الرئيسية.
- معايير التوثيق.
- هيكل إدارة المخاطر.
- الإطار التشغيلي.
- العمليات والإجراءات المتبعة.
- درجة إشراف الإدارة.
- هياكل المعلومات، وقنوات الاتصال.
- استمرارية الأعمال.

- وإجراءات الخروج من الكوارث (ICAI, 2006 2).

أيضاً ينبغي أن يهتم المراجع الداخلي بالجوانب التالية عند تقييم هياكل الرقابة الداخلية للوحدة:

- التحقق مما إذا كانت الوحدة لديها قائمة بالمهام وما إذا كانت الغايات والأهداف مكتوبة.
- تقييم المخاطر على مستوى الوحدة.
- تقييم المخاطر على مستوى النشاط (أو العملية).
- مدى اكتمال أوراق عمل الرقابة على الأعمال Business Controls Worksheet لكل نشاط جوهري (أو عملية) في كل وظيفة أو قسم مع التوثيق لهياكل الرقابة المرتبطة بها ودرجة فعاليتها (جزئية أم كاملة).
- تحديد أولويات الأنشطة (أو العمليات) التي تعتبر أكثر أهمية لنجاح الوظيفة أو القسم.
- التأكد من أن جميع المخاطر المحددة على مستوى الوحدة، أو الوظيفة، أو القسم قد تم تناولها في أوراق عمل عمليات الرقابة على الأعمال جنباً إلى جنب مع التوثيق الموحد Consolidated لتشغيل هياكل الرقابة.
- التحقق من أوراق العمل الخاصة بالرقابة على الأعمال.
- تحديد المخاطر الناتجة عن عدم وجود هياكل للرقابة أو عن وجود هياكل للرقابة ولكنها غير كافية. وتمثل هذه العملية خطوة تحليل فجوة هياكل الرقابة (ICAI, 2006 2).

وبالنسبة للعوامل أو المتغيرات التي ينبغي أن يهتم بها المراجع الداخلي عند إبداء رأي على الرقابة الداخلية، فقد أوضح قانون ساربون أوكسلي بالقسم 404، أن المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية CAE وبشكل حريص بمضمون تلك

التأكيدات قبل قيامه بالتوقيع عليها. كذلك فقد أوصى معهد المراجعين الداخليين IIA بأن يهتم المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية CAE بالآتي:

- ما إذا كان التوكيد السلبي أو الإيجابي هو الملائم للحالة أو الموقف المعني.
- قصر الرأي على المناطق أو العناصر التي خضعت للمراجعة وفقاً لخطة المراجعة.
- أن يشير لعدم تحمله أية مسئولية إدارية بشأن الرقابة الداخلية.
- أن يشير إلى أي شيء قد يتسبب في فقده لموضوعيته واستقلاليته.

كذلك يوصي معهد المراجعين الد IIA بأن المدير التنفيذي للمراجعة الداخلية CAE ينبغي أن يهتم بالعناصر الأخرى التالية عن إصدار تلك التأكيدات:

- أن يكون حريص على اتساق الرأي الذي يقوم بإصداره مع دستور نشاط المراجعة الداخلية المصدق عليه من قبل المجلس والمؤيد بقدر كبير من الأدلة الجوهرية.
- أن يبتعد عن إصدار رأي مرتبط بموضوع لا يتسق مع دستور المهنة.
- أن يبتعد عن إصدار رأي بدون وجود أدلة جوهرية تؤيده.
- أن يفهم بشكل كامل السبب والاستخدام المتوقع لأي رأي يقوم بإصداره.
- أن يتأكد من أن أي رأي يقوم بإصداره ملائم للأطراف وللاستخدام المقصود (Protiviti Inc, 2009).

دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر:

عندما تتنامى المنظمات في الحجم والتعقيد، يصبح وجود عملية فعالة لإدارة المخاطر أمر غاية في التعقيد والصعوبة. وبالتالي فهيكل إدارة مخاطر المشروع ينبغي أن يكون قادراً على الاستجابة للتغيرات المستمرة، وأن يكون منتبهاً

للمخاطر الجديدة التي تظهر على الساحة، وكذا للتأثير المحتمل للمخاطر الأخرى (Fraser & Henry, 2007).

لقد أصبحت الخبرة بآليات إدارة المخاطر والمعرفة بهيكل الرقابة الداخلية مصدراً للقوة التي تمكن المراجعين الداخليين من التطور، ومن القيام بدور مهم داخل المنظمة. وتتمثل إحدى الطرق الهامة للمساهمة في بيئة الأعمال الحالية المتغيرة في قيام المراجعين الداخليين بإعادة التركيز على المخاطر الجوهرية، ودرجة التعرض لها، لأن ذلك يساعد على تحديد مدى نجاح أو فشل المنظمة. وهذا يتطلب من المراجعين الداخليين الحصول على فهم أفضل عن المخاطر الرئيسية للأعمال. ومدى تأثيرها على مقدرة المنظمة على تحقيق قيمة لأصحاب المصلحة (أي القيام بتقييم المخاطر Risk assessment).

كذلك ينبغي على المراجعين الداخليين أن يكونوا قادرين على تقييم عمليات الاستجابة للمخاطر الرئيسية، وتحدد ما إذا كانت عمليات الاستجابة هذه ملائمة أو كافية أم لا. وأن يقوموا بتوجيه جزء من تركيزهم نحو المخاطر الإستراتيجية بدلاً من تركيزهم على مدى الالتزام (Sarens & De Beelde, 2006). وسوف نعرض فيما يلي لكل من **مفهوم ومكونات الإطار المتكامل لإدارة المخاطر الصادر عن لجنة COSO ودور المراجعة الداخلية في إدارة مخاطر المشروع.**

1/3 – مفهوم ومكونات الإطار المتكامل لإدارة المخاطر:

قامت لجنة COSO بإصدار الإطار المتكامل لإدارة مخاطر المشروع في سبتمبر 2004، حيث يوسع ويعزز الإطار المتكامل لإدارة المخاطر جوانب الإطار المتكامل للرقابة الداخلية الأصلي للجنة COSO. وكما أن معيار لجنة COSO لسنة 1992 معروف بكونه معياراً للرقابة الداخلية، فإن إطار إدارة المخاطر المتكامل معروف بكونه معياراً لتقييم المخاطر.

وعندما تقوم وظائف المراجعة باستكمال عمليات تقييم المخاطر المنوط بها القيام بها، فإنها قد تتجه للاعتماد على الإطار المتكامل لإدارة المخاطر للجنة COSO بكونه المدخل الذي يمكن الاعتماد عليه لاستكمال هذا النشاط (Protiviti Inc, 2009).

وقامت لجنة COSO بتعريف هذا المدخل بكونه **"عبارة عن عملية متأثرة بمجلس إدارة الوحدة، والإدارة، والأشخاص الآخرين، وتستخدم في وضع الإستراتيجية وتستخدم عبر المشروع ككل، ومصممة لتحديد الأحداث المحتملة التي قد تؤثر على الوحدة، وتقوم بإدارة المخاطر للوصول بها للمستوى المرغوب، ولتوفير توكيد معقول فيما يتعلق بتحقيق أهداف الوحدة".**

وفي نفس السياق قام مجمع المراجعين الداخليين بالمملكة المتحدة بتعريف تلك العملية عام 2004 بكونها **"عبارة عن عملية منظمة، ومستمرة، ومتسقة عبر المنظمة ككل، وتهدف لتحديد، وتقييم، وتحديد مستوى الاستجابة، والتقرير عن الفرص والتهديدات التي تؤثر على تحقيق أهداف المنظمة".**

وكذلك تنظر لجنة COSO لهيكل الرقابة الداخلية بكونه جزء من إدارة مخاطر المشروع، وهذا يعني أن وجود هيكل سليم للرقابة الداخلية سيتم التعامل معه بكونه إحدى وسائل إدارة المخاطر (Fraser & Henry, 2007).

ويساعد مدخل إدارة مخاطر الإدارة على التعامل بفعالية مع حالات عدم التأكد والمخاطر، والفرص المرتبطة بها عبر المنظمة ككل، وبالتالي يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها. ويظهر نموذج إدارة مخاطر المشروع في شكل مكعب، ليعكس مدى الترابط بين أهداف ومكونات الرقابة الداخلية، ومستويات المنظمة.

ويتوسع إطار إدارة مخاطر المشروع ERM في تحقيق الأهداف الواردة بإطار الرقابة الداخلية، ويقدم أربع فئات لأهداف المنظمة وهي: الأهداف الإستراتيجية، وأهداف العمليات، وأهداف التقرير، وأهداف الالتزام. وعلاوة على

ذلك، يصف إطار ERM المكونات الثمانية المتداخلة والمترابطة داخل عمليات الإدارة، وهذه المكونات هي" البيئة الداخلية، وتحديد الأهداف، وتحديد الحدث، وتقييم المخاطر، والاستجابة للمخاطر، وأنشطة الرقابة، والمعلومات والاتصال، والمتابعة. ويؤثر إطار ERM على الوحدة ككل، وعلى كل قسم، وعلى جميع وحدات الأعمال، وعلى أية وحدات فرعية (Kagermann et al., 2008).

2/3 – دور المراجع الداخلي في إدارة مخاطر المشروع:

بداية ينبغي ملاحظة أن الإدارة هي المسئولة عن تحديد مخاطر الأعمال، وتقييم مدى أهمية واحتمالية حدوث المخاطر، والتقرير عن كيفية إدارة مثل هذه المخاطر، وتوصيل إستراتيجيات المخاطر دوريا لجميع أصحاب المصلحة في المنظمة (Rae et al., 2008).

وأيضا **فالمجلس مسئول عن ضمان أن الإدارة التنفيذية تؤسس، وتحافظ على، وتقوم بتشغيل وإظهار إطار ملائم لإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. والإدارة التنفيذية هي المسئولة عن: أ – تحديد، وتقييم، ومتابعة، والتقليل من حدة المخاطر التي تواجهها منظماتهم.**

ب – أن تؤكد بنفسها أن عمليات إدارة المخاطر بما في ذلك هياكل الرقابة ذات الصلة تعمل بفعالية.

وهنا نجد أن أحد من الأدوار الرئيسية للمراجعة الداخلية هو توفير توكيد موضوعي للإدارة التنفيذية وللمجلس بأن عمليات إدارة المخاطر مازالت مكتملة، وكفء وفعالة. وكجزء من هذا العمل، سيوفر نشاط المراجعة الداخلية نصائح وخدمات تدريبية لمساعدة الإدارة التنفيذية على تنفيذ مسئوليتها (ECIIA, 2005).

ويستطيع المراجع الداخلي توفير مساعدة جوهرية لإدارة المشروع عن طريق تحديد الأحداث السلبية المحتملة التي قد يكون لها تأثير سلبي على أهداف

المشروع، والإستراتيجيات، ونماذج الأعمال. ويمكن استخدام العديد من نماذج التحليل في هذه المرحلة.

ويتم تعريف الخطر على أنه "احتمال حدوث حدث سلبي"، وقد يقوم المراجع الداخلي بتقييم الخطر لمجال أو نشاط جديد للمشروع، وطالما أن أي خطر له بعدان وهما الاحتمال والتأثير، لذلك يستطيع المراجع الداخلي في تلك الحالة توفير معلومات كافية للقرارات الإدارية باستخدام طرق إحصائية لتقييم المخاطر. ولأن عملية إدارة مخاطر المشروع تتطلب معلومات ملائمة، ووقتية، وموضوعية، ويمكن الاعتماد عليها، لذلك فدور المراجع الداخلي هنا هو التأكد من أن المعلومات المتوفرة وقتية ويمكن الاعتماد عليها.

ومن ثم، فمن المطلوب أن يقوم المراجعون الداخليون بالتعليق على مدى ملائمة عملية إدارة المخاطر لمجال أو نشاط جديد للمشروع ويشير ذلك لأهمية فهم المخاطر التي لا تلم بها بعض وظائف المراجعة الداخلية المسئولة عن القيام بدور حيوي في عملية تقييم مدى ملائمة إدارة المخاطر ولكن ينقصها في الوقت نفسه الخبرة اللازمة، لأن ذلك يؤدي إلى إضعاف عملية إدارة المخاطر (بسبب وجود حلقة ضعيفة – وهي المراجعة الداخلية في سلسلة إدارة المخاطر). وربما لايظهر هذا الضعف بوضوح إلا في وقت متأخر جداً أو بعد فوات الأوان.

وعلى الرغم من اختلاف أقسام المراجعة الداخلية في الحجم إلا أنه يجمعها جميعها، أو أغلبها، صفة مشتركة وهي أنها مكونة بشكل رئيسي من الأفراد الذين لديهم خلفيات مالية فقط، وهذا لا يوفر البيئة الملائمة أو الكافية لإدارة المخاطر.

ولمعالجة هذا الخلل (وهو احتوائها على أشخاص بخلفيات مالية فقط) فقد اقترحت بعض الدراسات القيام بتخصيص وظيفة أو أقسام رئيسية للمخاطر، والتي تتولى مسئولية التقرير عن إدارة المخاطر لمجلس الإدارة، على أن تقوم وظائف المراجعة الداخلية بالتقرير عن العمليات الأساسية. ومن ثم، سيتم التعامل

مع هاتين الوظيفتين بدرجة كبيرة بكونهما أنشطة مستقلة وذلك في ظل قيام المراجعة الداخلية بدور استشاري بدلاً من توليها سلطة أو مسئولية اتخاذ القرارات، واعتبارها قناة لتجميع وترتيب Collating التوكيد المطلوب للمجالس عن إدارة المخاطر والرقابة (Fraser & Henry, 2007).

وفي هذا الصدد، بينت دراسة (Roy, 2008) أن دور المراجعة الداخلية (في ظل مدخل المراجعة المبني على المخاطر (RBIA) في عمليات الحوكمة والرقابة الداخلية سيختلف وفقاً لمستوى نضج المخاطر ودرجة فهم المنظمة للمخاطر ومدى تطبيقها لعملية إدارة المخاطر. حيث يوجد خمسة مستويات لنضج الخطر، وهي: الخطر القائم risk enable، والخطر الذي يتم إدارته risk managed، والخطر المحدد risk aware، والخطر الساذج risk naïve .

وفي الخطر القائم، سيقوم مدخل RBIA بالتركيز على ما إذا كانت عملية إدارة المخاطر تعمل بشكل صحيح. وتحديداً ما إذا كان يتم التقرير عن المخاطر الرئيسية للمجلس،، ومن ثم تمكين المنظمة من تغذية أو إثراء قاعدة بيانات الخطر الخاصة بالوحدة. بينما في الخطر الذي يتم إدارته، سيقوم مدخل المراجعة السابق بتسهيل والمساعدة على تنفيذ إجراءات الإدارة المقترحة عند اكتشاف نقاط ضعف جوهرية.

وبالنسبة للخطر المحدد، سيعمل نشاط المراجعة الداخلية كمستشار لتسهيل تجميع سجل كامل للمخاطر التي تواجهها الإدارة بالفعل. ويقوم نشاط المراجعة الداخلية في ظل وجود الخطر المدرك بدور استشاري لإجراء تقييم المخاطر جنباً إلى جنب مع الإدارة بهدف تحديد الأعمال المطلوبة لتنفيذ إطار المخاطر الذي من شأنه مقابلة متطلبات الإدارة. وكما هو الحال مع الخطر المدرك، سيعمل نشاط المراجعة الداخلية في حالة الخطر الساذج على تعزيز أو تشجيع والتشاور بشأن إنشاء إطار لإدارة المخاطر.

ولأنه هناك إمكانية لمشاركة الموظفين في أنشطة إدارة المخاطر، إذن يحتمل قيام المراجع في تلك الحالة بالآتي:

أ – زيادة الوعي بين الموظفين بشأن الأنواع المتعددة من المخاطر، حيث تساعد مثل هذه الأنشطة في تحديد نقاط الضعف في كل من تصميم خطط إدارة المخاطر وهياكل الرقابة الداخلية ذات الصلة.

ب – المساعدة في تحسين إستراتيجيات إدارة المخاطر.

وكلما اتجهت الشركة لتوسيع أنشطة إدارة مخاطرها، فإنها ستحتاج بصورة أكبر لوظيفة المراجعة الداخلية للمساعدة في إدارة ومتابعة العديد من أنشطة إدارة المخاطر تلك. لذلك تتجه بعض الشركات في الوقت الحالي لتوسيع وظيفة المراجعة الداخلية لديها بحيث تضم متخصصين في مجالات أخرى كالمهندسين ورجال التسويق marketers، وذلك لزيادة قدرتها وإمكانياتها على مراجعة المخاطر التشغيلية (Rae et al., 2008).

وعرضت دراسات أخرى (IIA, 2004, 2009) في هذا الصدد لعدد من الأدوار التوكيدية والاستشارية للمراجعة الداخلية فيما يتعلق بإدارة مخاطر المشروع، وهي على النحو التالي:

أ – توفير توكيد بشأن مدى فعالية وتصميم وتشغيل عمليات إدارة المخاطر.

ب – توفير توكيد موضوعي بأن المخاطر الرئيسية للأعمال قد تم تقييمها وإدارتها بشكل ملائم.

جـ - تقييم عمليات إدارة المخاطر ذاتها.

د – تقييم عملية التقرير عن المخاطر الرئيسية وحالة الرقابة.

هـ - فحص إدارة المخاطر الرئيسية، بما في ذلك فعالية هياكل الرقابة والاستجابات المتعلقة بها.

وتـشمل الأنـشطة الاستـشارية للمراجعـة الداخليـة فـي مجـال إدارة المخـاطر مايلي:

أ – تيسير تحديد وتقييم المخاطر.

ب – تدريب الإدارة على كيفية الاستجابة للمخاطر.

جـ - تنسيق أنشطة إدارة مخاطر المشروع.

د – تعزيز التقرير عن المخاطر.

هـ - الحفاظ على وتطوير إطار لإدارة مخاطر المشروع.

و – الدفاع عن إنشاء إدارة مخاطر المشروع.

ز – تطوير إستراتيجية لإدارة المخاطر.

وهـي تقريبـاً نفـس الأدوار التـي تناولتهـا دراسـات كـل مـن (Sarens & Beelde, 2006; ECIIA, 2005). فيمـا يتعلـق بتلك الجزئيـة، حيث أوضـحت تلك الدراسات أن المراجعة الداخلية يمكنها القيام بالآتي:

أ – توفير تقييم موضوعي ومستقل بشأن هياكل الرقابـة الداخليـة وإدارة المخـاطر وتوفير تقارير عن المخاطر وهياكل الرقابة الداخلية (أدوار توكيدية).

ب – تـوفير التوصـيات بشأن التحسينات المستقبلية لهيكل الرقابـة الداخليـة (مثل اقتراح أنظمة رقابية جديدة أو تجديد الإجراءات الموجودة).

جـ - المشاركة في تطوير وتبسيط التقييمات الذاتية للمخاطر.

د – المشاركة الوقائية في تطوير وتحسين الرقابة الداخلية.

هـ - دور استشاري موجه نحو التحسينات الإضافية من أجل الشفافية والتوثيق عن المخاطر والرقابة الداخلية.

و – نشر الممارسات القياسية أو الأفضل لمساعدة الشركات على معرفة مدى فعالية وكفاءة ممارسات الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الخاصة بتلك الشركات.

ز – تطوير والمحافظة على قواعد بيانات مركزية عن المخاطر تحتوي على تقديرات المخاطر المختلفة المنفذة من قبل الإدارة والمراجعة الداخلية ذاتها.

ح – نشر كتيبات عن الرقابة الداخلية.

ط – نشر قوائم استقصاء عن التقييمات الذاتية للرقابة والمخاطر (أدوار استشارية) (Sarens & Beelde, 2006).

ومن ناحية أخرى يمكن بلورة صور أخرى للدور التوكيدي والاستشاري هنا كالتالي:

أ – توفير توكيد للمجلس بأن مخاطر المنظمة قد تم تحديدها وإدارتها بشكل سليم وبما يتمشى مع مستوى المخاطر المرغوبة.

ب – فحص الأنشطة التي قامت بها الإدارة لتنفيذ السياسات الأخلاقية عبر المنظمة ككل.

جـ - إعطاء توكيد عن مدى استمرارية الأعمال وعن مدى وجود عملية تخطيط للكشف عن الكوارث، وأن هياكل المعلومات تظهر بشكل كافي المخاطر التي تواجهها المنظمة وتحدد مستوى المخاطر المرغوبة.

د – توفير توكيد بأن عمليات الشراء تنطوي على عمليات الأداء.

هـ - مساعدة فريق الإدارة في تقييم العائد الفعلي على الاستثمارات خلال فترة زمنية محددة.

و – تنفيذ المراجعة الداخلية للتحقق من التزام المنظمة بتشريعات وقوانين العمل.

ز – توفير توكيد بأن مقاييس الأداء مصممة بشكل صحيح وتعمل بفعالية لمواجهة المخاطر البيئية والصحية ومخاطر الأمن في المواقع الصناعية.

ح – التحقق من أن كل عقود المبيعات والمشتريات تتمشى مع سياسات المنظمة.

ط – توفير رأي عن مدى فعالية وكفاءة عمليات شكاوى العملاء.

ك – توفير نصائح للإدارة بشأن تصميم وتنفيذ عمليات إدارة المخاطر (ECIIA, 2005).

وإجمالاً فنحن نستخلص مما سبق أن للمراجعة الداخلية الحديثة وظائف مميزة في مجالات الحوكمة والرقابة وإدارة المخاطر. وأنه في السنوات الأخيرة، كان للنقاش المتزايد حول حوكمة الشركات مجموعة من الآثار على مجموعة من الشركات والإدارة. مثل انخفاض أهمية العمليات والتقارير المالية وزيادة أهمية هياكل الرقابة الداخلي وإدارة المخاطر، ووظائف الأعمال مثل المحاسبة والمراجعة الداخلية الإدارية.

ولذا أصبح من الممكن للمراجعة الداخلية المشاركة في بيئة حوكمة الشركات بمجموعة مختلفة من الطرق، وذلك على النحو التالي:

أ – توفير توكيد بشأن مدى فعالية عمليات حوكمة الشركات بشكل عام وبكيفية إدارة الوحدة لكل أنواع المخاطر بشكل جيد.

ب – تولى المهام التي تسمح للمجلس بتفويض مسئولياته الخاصة بالحوكمة والوكالة (كأن تقوم بالتأكد من أن الالتزام المباشر بقواعد حوكمة الشركات بوجه عام وقواعد السلوك الأخلاقي بشكل خاص).

جـ - أداء العديد من أنشطة العمل الميداني لتعزيز التركيز على الالتزام بالتقرير المالي. وهي بذلك تساهم مساهمة كبيرة في توفير معلومات موثوق بها، وخاصة فيما يتعلق بدقة، واكتمال، وشفافية القوائم المالية السنوية.

د - تقييم هيكل الرقابة الداخلية وإجراء اختبارات الالتزام المنتظمة لإعداد الافصاحات المنصوص عليها بقانون ساربين أوكسلي.

هـ - متابعة هيكل إدارة المخاطر مع وظيفة إدارة المخاطر (إذا كانت تلك الوظيفة موجودة) وقيامها بتبادل المعلومات الخاصة بالمخاطر وتتبع تلك المخاطر مع إدارة المخاطر.

و – معاونة وتشجيع الأطراف المسئولة على إصدار السياسات والتعليمات الملائمة، وذلك بهدف تمكين ومساعدة الإدارة على اختبار مدى الالتزام بالسياسات والتعليمات الموضوعة باعتبارهما من عناصر حوكمة الشركات.

ز – التواصل مع مجلس الإدارة، وإجراء مقابلات مع لجنة المراجعة على انفراد وبشكل دوري لعرض نتائج عمليات المراجعة أو للتعرف على المتطلبات الجديدة للمجلس.

ح – التعاون مع مراجعي الحسابات.

ط – إمداد مجلس الإدارة بالتقارير والمعلومات التي تسمح له ببدء أو القيام بأنشطة تستهدف الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات (Kagermann et al., 2008).

ثانياً: الدور التوكيدي والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية الحديثة:

تمثل وظيفة المراجعة الداخلية، بما تقدمه من أنشطة توكيدية واستشارية في كثير من الشركات، قيمة مضافة للشركة. في حين يستهدف التوكيد التقليل أو الحد من الخسائر، نجد أن الاستشارات تستهدف تعظيم الفوائد. لكن كلاهما يحقق في النهاية قيمة مضافة للشركة، لأن المراجع الداخلي يمكنه، بسبب طبيعة دوره، تكوين فهم عميق للشركة.

ومثلاً عند إدخال الأنظمة الجديدة،أو العمليات المقصودة، يكون المراجعين الداخليين في مكانة تمكنهم من القيام بالتقييمات وتوفير التوكيدات اللازمة، فضلاً عن تقديم المشورة السليمة، بناءً على معرفتهم العميقة بالشركة ومهاراتهم في تحليل كل من هياكل الرقابة وإدارة المخاطر.

والمراجعة الداخلية تمد الشركة بتشكيلة متنوعة من الخدمات، والتي تتراوح من إجراء عمليات المراجعة المالية (خدمات التصديق التقليدية)، ومراجعة الأداء والالتزام، ومراجعة الاستجابة السريعة، وصولاً لمراجعة أمن النظام والعناية المهنية الواجبة (خدمات توكيدية) (Anderon, 2003). فضلاً عن قيامها بتقديم مجموعة من الخدمات الأخرى، وذلك جنباً إلى جنب مع الخدمات التوكيدية. وقد تكون هذه الخدمات الأخرى **خدمات مرتبطة أو خدمات غير مرتبطة بالمراجعة** (Kagermann, 2008).

وتشمل الخدمات المرتبطة بالمراجعة إجراء التقصيات المسبقة Pre-investigations **والفحص، وتحليل التكلفة والمنفعة، ودعم التنفيذ.** وعادة ما لا يؤثر هذا النوع من الخدمات على استقلال المراجعة الداخلية.على سبيل المثال، عندما توفر المراجعة الداخلية الدعم لتنفيذ توصيات المراجعة، حيث تظل الأطراف الخاضعة للمراجعة هي المسئولة في النهاية عن تنفيذ هذه التوصيات. وكنتيجة لذلك، لا يظهر أي تعارض في المصالح.

وفي المقابل، **تشمل الخدمات غير المرتبطة بالمراجعة الخدمات الاستشارية وخدمات إدارة المشروع.** ويعتمد تحديد ما إذا كان ينبغي على المراجعة الداخلية تنفيذ أنشطة الخدمات الأخرى على وضعها التنظيمي داخل الشركة وعلى التوجه الإستراتيجي الذي يعطيه مجلس الإدارة لوظيفة المراجعة الداخلية. وينبغي أن يخضع قيامها بأداء أنشطة الخدمات الأخرى لموافقة مجلس الإدارة. ولتفادي تعارض المصالح، ينبغي أن تضع لجنة المراجعة بكونها جزء من المجلس القواعد الموضحة التي تحدد أنشطة خدمات وظيفة المراجعة الداخلية المسموح لها للقيام بها (Kagermann, 2008).

ويعتمد المدى الذي تكون فيه المراجعة الداخلية قادرة على أداء الأنشطة الاستشارية على المعرفة الفنية المتاحة داخل القسم ومقدار الوقت المتاح لأداء هذه الأنشطة. كذلك ينبغي الاهتمام بالعوامل الأخرى، مثل التعارض في المصالح والسياسات التنظيمية. والتعرض للتساؤل الخاص بما إذا كان قيام المراجعة الداخلية بأداء الأنشطة غير المرتبطة بالمراجعة يمكن أن يؤثر على سمعة ومكانة المراجعة الداخلية داخل الشركة، أم أن تلك الأنشطة تعتبر أنشطة مفيدة لتحقيق الكفاءة Competency في أداء المراجعة الداخلية. فضلاً عن أن توسيع نطاق الأنشطة يتسبب في زيادة مقدار التعامل مع مجلس الإدارة، والإدارة، وجميع العاملين.

والجانب السلبي لهذا هو أن وجود قدر كبير من المشاركة يحتمل أن يؤثر على سمعة ومكانة قسم المراجعة الداخلية. لذلك ينبغي التعامل مع كل حالة على حدة، وذلك اعتماداً على ما إذا كان لدى المراجع الرغبة في والقدرة على أداء هذه المهام (Kagermann, 2008).

وسوف نعرض الآن للخدمات التوكيدية وتلك الاستشارية بشيء من التفصيل، وذلك على النحو التالي:

1 – **الخدمات التوكيدية:** سوف نعرض في تلك الجزئية لمفهوم وأنواع خدمات التوكيد كما يلي:

1/1 – مفهوم خدمات التوكيد:

يقصد بالتوكيد تلك المعلومات التي تؤكد التشغيل الصحيح أو غير الصحيح لأي عملية (Parkinson, 2004)، أو يعبر عن (وفقاً لتعريفه في القاموس) بيان أو إشارة تبعث على الثقة أو مستوى الاقتناع أو الرضا بإمكانية الاعتماد على المعلومات المقدمة (Parkinson, 2009).

بينما يقصد بالخدمات التوكيدية القيام بالاختبار الموضوعي للأدلة بغرض توفير توكيد مستقل عن عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر، والحوكمة. ومن أمثلة التكليفات التي يمكن النظر إليها بكونها تكليفات توكيدية الآتي: المراجعة المالية، والأداء، والالتزام، وأمن النظام، وبذل العناية الواجبة (IIA, 2009).

ويتضح من التعريف السابق الآتي: أ – أن التكليفات التوكيدية تنطوي على ثلاثة أطراف وهي: المسئول عن العمية المعنية، والقائم بالتقييم (المراجع الداخلي)، ومستخدم التقييم.

ب – أن المراجع الداخلي هو من يحدد نطاق وطبيعة العمل.

جـ - أنه يتم توصيل نتيجة تكليف التوكيد في صورة تقييم، أو استنتاج، أو رأي (IIA, 2009).

2/1 – أنواع خدمات التوكيد: تنطوي خدمات التوكيد على الأنواع التالية:

1/2/1 – المراجعة المالية:

وتشير لاختبار السجلات والتقارير المالية للشركة للتحقق من دقة، واكتمال، وملاءمة الأرقام الواردة في التقارير المالية ذات الصلة. ويكون التركيز العام نحو التأكد من تسجيل جميع الأصول والخصوم بشكل صحيح بالميزانية العمومية، وبأن قائمة الدخل صحيحة (Cox, 2008).

وتشمل التكليفات التي تتبع نموذج التصديق التقليدي.مثل قيام المراجعة الداخلية بمراجعة النتائج الدورية للقسم أو لخط الإنتاج، والتصديق على الالتزام، والعمل المؤدي للتعاون مع مراقبي حسابات الشركة لمراجعة القوائم المالية (Anderson, 2003).

2/2/1 – مراجعة الأداء أو المراجعة التشغيلية:

يطلق عليها أحياناً مسمى مراجعة البرامج أو الأداء، وتشير للقيام باختبار استخدامات الموارد لتقييم ما إذا كانت تلك الموارد مستغلة بأفضل الطرق كفاءة وفعالية لتحقيق أهداف المنظمة. وقد تشمل المراجعة التشغيلية عناصر من مراجعة الالتزام، والمراجعة المالية، ومراجعة نظم المعلومات. ويستخدم هذا المصطلح بشكل رئيسي في القطاع الخاص (Cox, 2008).

3/2/1 – مراجعة الاستجابة السريعة (المراجعة حسب الطلب):

وتشير لطلب لجنة المراجعة، أو الإدارة، لإجراء المراجعة الداخلية كاستجابة لاهتماماتهم الخاصة، والتي لم تؤخذ في الحسبان عند إعداد خطة عمل المراجعة

الداخلية (Cox, 2008). ولذلك فهي تشبه الخدمات الاستشارية، ولكنها ليست خدمات استشارية، لأنه عادة ما تطلبها الإدارة بكونها طرف ثالث يبحث عن التوكيد. ومن أشهر التكليفات في هذا النوع من المراجعة التقصي عن الغش، وتشمل أيضاً تكليفات التقييم وبذل العناية المهنية الواجبة (Anderson, 2003).

4/2/1 – مراجعة الالتزام:

وتشير لفحص كل من المعاملات المالية وأنظمة الرقابة التشغيلية لمعرفة مدى توافقها مع القوانين، والمعايير، واللوائح، والإجراءات المعمول بها (Cox, 2008).

5/2/1 – مراجعة تكنولوجيا المعلومات:

تشير لفحص أنظمة الرقابة داخل البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات الخاصة بالوحدة. وعادة ما يؤدي هذا الفحص بالتعاون مع مراجعة القوائم المالية، أو فحص المراجعة الداخلية، أو أي شكل آخر من أشكال تكليفات التصديق (Cox, 2008).

6/2/1 – مراجعة الأداء:

وتشير للقيام بالاختبار المنتظم والمستقل لبرنامج أو وظيفة الإدارة بغرض تحديد ما إذا كانت الإدارة تقوم بمسئولياتها على نحو كفء وفعال، وما إذا كانت الممارسات الإدارية تعمل على تعزيز عمليات التحسين. ويستخدم هذا المصطلح بشكل رئيسي في القطاع الحكومي، وقد تكون مراجعة الأداء هي نفسها أو مشابهة للمراجعة التشغيلية.

7/2/1 – مراجعة الجودة:

ويقصد بها الاختبار والتقييم المنتظم لجميع الأنشطة المتعلقة بجودة المنتج أو الخدمة، لتحديد مدى ملاءمة وفعالية الأنشطة لمقابلة أهداف الجودة.

8/2/1 – مراجعة قيمة النقود:

وتشير لاختبار كيفية تخصيص واستغلال الموارد. ويتعلق هذا النوع من المراجعة بالمفاهيم المرتبطة بالكفاءة، والفعالية، والاقتصادية، والنتائج التنظيمية.

وهذا النوع من المراجعة أكثر شيوعاً في القطاع الخاص لأن معيار الربح غير موجود في القطاع الحكومي، وقد تكون نفسها أو مشابهة لمراجعة الأداء (Cox, 2008).

2 – الخدمات الاستشارية:

بالنسبة للخدمات الاستشارية، فسوف نعرض لكل من مفهوم، وأنواع الخدمات الاستشارية، ومخاطر ومنافع تلك الخدمات، وذلك على النحو التالي:

1/2 – مفهوم الخدمات الاستشارية:

يقصد بالاستشارة **تقديم مشورة مهنية**، فهي تنطوي على كفاءة مهنية يتم استخدامها في إصدار الأحكام بشأن موقف معين، والتي يعتمد عليها طالب تلك المشورة (Parkinson, 2009). بينما تعبر **الخدمات الاستشارية** Consulting Services **عن الأنشطة التي يتم من خلالها تقديم نصائح أو استشارات وخدمات ذات علاقة للعميل، ويتم الاتفاق على طبيعة ونطاق هذه الأنشطة مع العميل، وهي معنية بإضافة قيمة وبتحسين عمليات الرقابة، وإدارة المخاطر، والحوكمة، بدون وجود أية مسئولية إدارية على المراجع الداخلي. ومن أمثلتها تقديم خدمات التدريب، والتسهيلات، والنصائح، والاستشارات (IIA, 2009).**

وتتضمن الأنشطة الاستشارية وفقاً للتعريف السابق طرفين هما، المراجع (موفر الخدمة)، وعميل التكليف (طالب الخدمة أو النصيحة). ويتم تحديد القيمة المضافة للتكليف الاستشاري اعتماداً على قيمة هذا التكليف لعميل التكليف. أيضاً يحدد العميل طبيعة ونطاق العمل بالاتفاق مع المراجع. ويتمثل المنتج النهائي للخدمة في توفير نصيحة أو استشارة أو إضافة قيمة لعمليات الحوكمة، والرقابة، وإدارة المخاطر (IIA, 2009 2).

2/2 – أنواع الخدمات الاستشارية:

- فيما يلي أهم أنواع الخدمات الاستشارية:

1/2/2 – خدمات التقييم:

يقصد بها التكليفات التي يقوم فيها المراجع باختبار أو تقييم الجوانب الماضية، والحالية، أو المستقبلية للعمليات، ويوفر معلومات لمساعدة الإدارة في

عملية اتخاذ القرارات. وتحتاج هذه التكليفات لأن تكون وقتية كلما كان ذلك ممكناً، ولا تتضمن عادة توصيات محددة للإدارة. ومن أمثلة هذا النوع من التكليفات تقييم هياكل الرقابة عند تصميم أياً من هذه الهياكل، مثل تقييم مدى كفاية الرقابة الداخلية لهيكل حسابات المدفوعات المقترح. وهناك أمثلة أخرى مثل: (1) دراسة وتقييم إعادة الهيكلة المقترحة للمنظمة لتعكس التوافق alignment الأكثر عملية، واقتصادية، ومنطقية، أو (2) تقدير الوفورات الناتجة عن عملية الإسناد لمصادر خارجية (Anderson, 2003).

2/2/2 – خدمات التسهيل:

هي التكليفات التي في ظلها يساعد المراجع الإدارة في اختبار الأداء التنظيمي بغرض التشجيع على التغيير. ولا يقوم المراجع بالحكم على الأداء التنظيمي في هذا النوع من التكليفات. بدلاً من ذلك، يرشد المراجع الإدارة في تحديد نقاط القوة التنظيمية وفرص التحسين الممكنة. وتشمل هذه التكليفات التقييم الذاتي للرقابة، وممارسات المقارنة بالأفضل، ودعم عملية إعادة هندسة الأعمال، والمساعدة في تطوير مقاييس الأداء، ودعم التخطيط الاستراتيجي (Anderson, 2003).

3/2/2 – الخدمات العلاجية:

ويعتبر هذا النوع من التكليفات الأكثر تطرفاً، ويهدد الأنشطة الاستشارية من حيث إمكانية تعارضه مع خدمات التوكيد، ويقوم المراجع في ظل هذا النوع من التكليفات بدور مباشر مصمم لمنع أو علاج المشاكل المعروفة أو المتوقعة بالنيابة عن العميل. ولا يتعارض هذا النوع من التكليف مع تكليفات التوكيد، مثل القيام بتطوير وتنفيذ حلقات دراسية تدريبية بشأن أنظمة الرقابة الداخلية. ومع ذلك، فمن الواضح أنه يمثل وظيفة إدارية. ويمكن أن ينطوي هذا النوع من التكليفات على القيام بصياغة السياسات لمعالجة النقدية أو كتابة قواعد السلوك المهني للوحدة. أخيراً، قد يشمل هذا النوع من التكليفات زيادة التشغيل للأفراد، والذي يؤدي في ظله المراجع بالفعل وظائف تشغيلية لفترة من الزمن، أو حتى على نحو مستمر (Anderson, 2003).

3/2 – مخاطر ومنافع الخدمات الاستشارية:

تشمل المخاطر المحتملة لتوفير الخدمات الاستشارية ما يلي :

- الإضرار بالسمعة في حالة فشل الخدمات الاستشارية.
- عدم التجانس مع المسئولية التوكيدية.
- تجاوز الوقت والتكلفة (Anderson, 2003). ظهور التهديد بسبب ما يعرف بالمراجعة الذاتية، ويحدث إذا كانت وظيفة المراجعة الداخلية مطالبة بالتوقيع على عملية وتوفير توكيد بشأنها في الوقت نفسه. – تأثير الأنشطة الاستشارية على برنامج التوكيد. فبرنامج المراجعة الداخلية يتم الموافقة عليه من قبل لجنة المراجعة لتحقيق المستوى المرغوب من التوكيد. فإذا تسبب استخدام موارد المراجعة الداخلية في مجال الأنشطة الاستشارية في التخفيض الفعلي في مستوى التوكيد المقدم، ينبغي الحصول على إذن من لجنة المراجعة.
- طلب بعض المنظمات من المراجعين الداخليين التوقيع أو الموافقة على تنفيذ الأنظمة أو العمليات، حيث ينقل هذا الإجراء المراجع الداخلي من دور المستشار لدور المدير، وهذا أمر خطير للغاية، بل يلقى بمسئولية جزئية عن العملية على عاتق المراجع الداخلي، لذلك إذا لاحظ المراجع الداخلي وجود أوجه ضعف بالرقابة، أو بالمخاطر التي كان سيقوم بالتقرير عنها في حالة كون التكليف تكليف توكيدي وليس استشاري، هنا سيكون مطالب بالتقرير عن تلك القضايا (أو التأكد من أنه تم التقرير عنها) للإدارة المسئولة ولجنة المراجعة.
- قد تتسبب الأنشطة الاستشارية في وضع المراجعة الداخلية موضع الإدارة، أو أن تتولى القيام بعمل هو من ضمن مسئوليات الإدارة. وهو ما ينبغي تلافيه، لأن المراجع الداخلي مسئول في النهاية عن توفير معلومات وليس اتخاذ قرارات (Parkinson, 2009).
- فقدان المراجع الداخلي للاستقلال والموضوعية إذا تم توفير خدمات التوكيد خلال سنة واحدة من أداء التكليفات الاستشارية الرسمية. لكن هناك مجموعة من الخطوات يمكن اتخاذها للحد من آثار فقد الاستقلال والموضوعية مثل:

تعيين مراجع مختلف لأداء كل من هذه الخدمات، وإنشاء إدارة مستقلة والإشراف عليها، وتحديد مساءلة مستقلة لنتائج المشروعات، والإفصاح عن أوجه الضعف المفترضة أو المتوقعة، وعدم أداء المراجعين الداخليين لأي مسئوليات إدارية (حتى بدون قصد) لم تشملها أهداف ونطاق التكليف الأصلي. والتوصل لتفاهم حول أهداف ونطاق الخدمات الاستشارية مع مستقبلي تلك الخدمات، والإبلاغ عن أي تحفظات بشأن قيمة، أو منفعة، أو الآثار السلبية المحتملة للتكليف الاستشاري لمستقبلي تلك الخدمة، وتوثيق أهداف ونطاق التكليف، فضلاً عن المنهجية التي ينبغي استخدامها لمقابلة الأهداف، والإفصاح للإدارة، أو لجنة المراجعة، أو المجلس، أو غيرهم من المسئولين عن الحوكمة عن طبيعة، ومدى، والنتائج العامة للتكليفات الاستشارية وبكيفية توزيع واستغلال موارد المراجعة (IIA, 2005).

أما بالنسبة للمنافع التي تنطوي عليها الخدمات الاستشارية، فتتمثل في توفير قيمة مضافة للوحدة، والعمل على تحسين علاقات المراجعة الداخلية مع الإدارة التشغيلية، وزيادة فرص الاحتكاك بالموظفين، وتعزيز الفرص الوظيفية للموظفين. لذلك يتطلب الأمر دراسة منهجية لمعرفة ما إذا كانت تلك المنافع مدركة بالفعل، وكيف يمكن قياسها (Anderson, 2003).

2/ 4 – أوجه الاختلاف بين الخدمات التوكيدية والاستشارية:

يمكن بلورة أهم أوجه الاختلاف بين الخدمات التوكيدية والخدمات الاستشارية كما يلي:

1/4/2 – أسس تمييز بينهما:

قدمت دراسة (Anderson, 2003) نقطتين رئيسيتين للتمييز ما بين الأنشطة التوكيدية والاستشارية، وهما:

أ – تتطلب التكليفات التوكيدية إصدار رأي، في حين تنطوي التكليفات الاستشارية على تقديم توصيات.

ب – التكليفات التوكيدية هي تكليفات إلزامية، بمعنى أن وظيفة المراجعة لا يمكنها أن تقرر بشكل تحكمي عدم القيام بأي تكليف توكيدي عندما يقتضي الأمر

منها ذلك. و يمكن تخفيض مقدار التكليفات الاستشارية، دون حاجة لتبرير مفصل (مثل غياب الموظفين المهرة أو مشاكل الجدولة).

1/2/4/2 – سمات الخدمات التوكيدية وسمات الخدمات الاستشارية:

تعرضت بعض الدراسات (Cox, 2008; Savčuk, 2007) لعدداً من نقاط الاختلاف ما بين سمات الخدمات التوكيدية، وسمات الخدمات الاستشارية، وهي على النحو التالي:

1/2/4/2- سمات الخدمات التوكيدية:

أ – تعتبر بمثابة جزء من الخطة الشاملة لعمل المراجعة الداخلية.

ب – تعتبر مراجعة سنوية أو ذات توجه طويل المدى.

جـ - مبنية على المخاطر.

د – ربما تنطوي على مراجعة داخلية دورية للمناطق مرتفعة المخاطر.

هـ - تحتاج للأخذ في الاعتبار المتطلبات التشريعية والتنظيمية.

هـ - تحتاج للأخذ في الاعتبار المراجعة الخارجية لتفادي الازدواجية في جهود المراجعة.

و – تقدر الساعات المطلوبة لموضوعات المراجعة اعتماداً على عمليات المراجعة الداخلية السابقة.

ز – تقوم بالتركيز على الالتزام، والمسائل المالية، وهياكل المخاطر والرقابة المالية، وفحص تكنولوجيا المعلومات (Cox, 2008).

ح – تعتمد الخدمات التوكيدية على استخدام عملية منظمة للحصول على والتقييم الموضوعي للأدلة وذلك وفقاً لمعايير محددة.

ط – القيام بأي تكليف يتطلب ضرورة وجود مجموعة من المعايير.

ك – يهدف التكليف إلى توصيل النتائج لأصحاب المصلحة، فبعض أصحاب المصلحة (الطرف الثالث) قد يكونون بمعزل عن موفر الخدمة أو عن المشاركين في العملية أو المنطقة الخاضعة للفحص. ويطلق على هذا

الطرف الثالث عميل المراجعة أو عميل العملية التوكيدية، وهو الذي يحدد قيمة نشاط المراجعة الداخلية، ولذلك ينبغي المحافظة وحماية مصلحة هذا الطرف الثالث طوال فترة التكليف، وذلك من أجل تحقيق الفعالية للتكليف (Savčuk, 2007; Anderson, 2003).

ل – تتطلب ضرورة إبداء رأي عند الانتهاء من جميع الأعمال الخاصة بالتكليف.

م – تعتبر تكليفات إلزامية بمعنى أن وجود وظيفة للمراجعة الداخلية داخل الشركة يتطلب بالتبعية ضرورة وجود خدمات توكيدية (Savčuk, 2007).

2/2/4/2 – سمات الخدمات الاستشارية:

أ – تعتبر جزء من خطة العمل الشاملة للمراجعة الداخلية.

ب – تتميز بكونها مرنة ومتجددة، ولا تعاني من قيود الوقت.

جـ – مبنية على المخاطر، وموجهة أو مركزة نحو العملاء.

د – إذا كانت البيانات السابقة المتاحة محدودة، يتم تقدير الساعات اللازمة لمواضيع المراجعة الداخلية على أساس أفضل المعلومات المتاحة والخبرات السابقة.

هـ – تركز على مشاكل ومخاطر الأعمال الحالية والناشئة (Cox, 2008).

و – تتعلق الخدمات الاستشارية بطرفين فقط، وهما المراجع (موفر الخدمة) وإدارة النشاط الخاضع للمراجعة أو للفحص.

ز – يتم تحديد القيمة المضافة للتكليفات الاستشارية اعتماداً على قيمتها التي تحققها لإدارة النشاط المعني.

ح – لا يوجد طرف ثالث مطلوب حمايته والمحافظة على مصالحه، وأيضاً لا يوجد حاجة لوضع معايير يتم من خلالها تحديد نطاق العمل الذي ينبغي على المراجع الداخلي القيام به. وفي الخدمات الاستشارية إذا لم ترى إدارة النشاط (العميل) أي قيمة ممكنة يمكن تحقيقها من أداء المراجعة لأية أعمال إضافية في المنطقة المعنية، ففي هذه الحالة سيكون للعميل الحرية في مطالبة المراجع الداخلي بالتوقف عن العمل.

ط – قد يكون هناك تقارير مكتوبة ومتابعة من المراجع الداخلي، لكن بشرط أن تكون تلك الأشياء محددة في التعاقد أو الطلب الخاص بالتكليف، أو على الأقل وجود اتفاق مسبق مع العميل بعمل هذه الأشياء.

ك – قد تنتهي أعمال الخدمات الاستشارية بمجرد إصدار مجموعة من التوصيات فقط.

ل – يمكن لوظيفة المراجعة الداخلية الامتناع عن القيام بالتكليفات الاستشارية بدون الحاجة لتقديم مبررات لذلك (Savčuk, 2007).

3/4/2 – الإطار الفني للخدمات التوكيدية والخدمات الاستشارية:

قامت دراسة (Lemon & Tatum, 2003) بالتمييز بين التكليفات التوكيدية والاستشارية من حيث نوع التكليف، وأهداف التكليف، ونطاق التكليف، وبرنامج عمل التكليف، ومعايير الاتصال، وذلك على النحو التالي:

1/3/4/2 – نوع التكليف:

تنطوي التكليفات التوكيدية على إجراء اختبارات هياكل الرقابة (مراجعة الالتزام أو المراجعة التقليدية) أو اختبارات للعمليات أو الأداء (المراجعة التشغيلية) وصولاً للتكليفات الاستشارية (Lemon & Tatum, 2003).

وفي المقابل، تشمل التكليفات الاستشارية (لكنها لا تقتصر على) الآتي:

أ – تكليفات استشارية رسمية (مثل التكليفات المخططة والخاضعة لتكليف مكتوب).

ب – تكليفات استشارية غير رسمية (مثل المشاركة في اللجان الدائمة، والمشروعات محدودة الأمد).

جـ – التكليفات الاستشارية الخاصة (مثل المشاركة في فريق عمليات الاندماج والاستحواذ أو فريق تحويل الهيكل).

د – التكليفات الاستشارية الطارئة (مثل المشاركة في فريق تم تشكيله لاستعادة أو الحفاظ على العمليات بعد وقوع الكارثة أو فريق معد لتقديم مساعدة مؤقتة لتلبية طلب خاص) (Lemon & Tatum, 2003; IIA, 2005 1).

2/3/4/2 – أهداف التكليف:

بالنسبة للتكليفات التوكيدية، ينبغي أن تعكس أهداف التكليف نتائج تقييم المخاطر. وبالنسبة للتكليفات الاستشارية، ينبغي على وظائف المراجعة الداخلية IAF الاتفاق مع العميل على المدى الذي تتعرض فيه أهداف التكليف لعمليات المخاطر، والرقابة، والحوكمة.

3/3/4/2 – نطاق التكليف:

بالنسبة للتكليفات التوكيدية، ينبغي أن يأخذ النطاق في الاعتبار الأنظمة ذات الصلة، والسجلات، والافراد، والممتلكات المادية. وعلى الرغم من أن المراجع الداخلي والعميل يحددان معاً نطاق التكليفات الاستشارية، لكن إذا نطاق التكليف غير كاف من وجهة نظر المراجع الداخلي، يتعين عليه مناقشة تلك القضية مع العميل لتحديد ما إذا كان سيتم الاستمرار في التكليف من عدمه.

4/3/4/2 – برنامج عمل التكليف:

ينبغي أن تشمل برامج العمل لتكليفات التوكيد إجراءات لتحديد، وتحليل، وتقييم، وتسجيل المعلومات أثناء التكليف. بينما يختلف محتوى برامج العمل الخاصة بالتكليفات الاستشارية تبعاً لطبيعة التكليف.

5/3/4/2 – معايير الاتصال:

نظراً لأن أهداف تكليف التوكيد تختلف عن أهداف التكليف الاستشاري، فإن شكل تقرير تكليف التوكيد سيختلف عن شكل تقرير التكليف الاستشاري، حيث تستطيع وظائف المراجعة الداخلية IAF إصدار تقارير لتكليفات التوكيد،ولكنها تستخدم الاتصالات الشفهية (يمكن أن يكون ذلك مصحوباً بمؤثرات بصرية) للتكليفات الاستشارية.

الفصل السابع

إسناد وظيفة المراجعة الداخلية للغير

Outsourcing Internal Audit Function

مقدمة الفصل:

بداية فقد ركزنا شرحنا في الفصل السابق على وظائف وأدوار المراجعة الداخلية الحديثة مفترضين وجود إدارة لهذه المراجعة بالشركة. والآن سوف نتحول لبديل آخر لتوفير وظائف المراجعة الداخلية وأدوارها عن طريق مورد خارجي وهو ما يعرف بالإسناد Out Sourcing لقد تطور إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية نتيجة لاثنين من الاتجاهات الواسعة وهما:

أ – **الاتجاه الأول:** يتمثل في الأهمية المتزايدة للخدمات الاستشارية كمصدر دخل لشركات المحاسبة. فخلال فترة الثمانينيات والتسعينيات، قادت القوى التنافسية في مهنة المحاسبة العامة العديد من الممارسين لتوصيف خدمات التصديق بكونها منتج منخفض الربح. وفي ظل هذه البيئة، بدأت شركات المحاسبة في الاتجاه بصورة متزايدة نحو الخدمات الاستشارية كمصدر لزيادة العائدات والأرباح.

ب – **الاتجاه الثاني:** يتمثل في زيادة وضوح وأهمية الرقابة الداخلية. حيث أدى التركيز المتزايد من قبل المنظمين، والمحاسبين، والمديرين بشأن هيكل الرقابة الداخلية لزيادة ظهور Visibility وظيفة المراجعة الداخلية. وبالتالي، وفي الوقت الذي كانت تبحث فيه شركات المحاسبة العامة عن فرص استشارية جديدة، بدء الطلب على فحص هياكل الرقابة الداخلية في الظهور. وقد كان هناك توافقاً طبيعياً بين التدريب، والتعليم، والكفاءة المهنية للمحاسبية بشركات المحاسبة العامة والعمل المتعلق بفحص هياكل الرقابة الداخلية.

وفي الثمانينيات، اتجهت الشركات نحو إسناد العديد من الأنشطة الخاصة بها (التي كانت تؤدي داخلياً من قبل) لمصادر خارجية، وخاصة لمكاتب المحاسبة المسئولة عن مراجعة القوائم المالية لتلك الشركات وذلك لأسباب تبدو مقنعة. على سبيل المثال، لأن مكاتب المحاسبة يكون لها في كثير من الأحيان وجود مادي في المواقع الأجنبية، مثل الشركات المحلية التابعة، وبالتالي يمكن لمكاتب المحاسبة في تلك المواقع في كثير من الأحيان تقديم خدمات المراجعة الداخلية بطريقة أكثر كفاءة مقارنة بقيام المراجعين الداخليين بالشركة الأم بتلك المهمة (Caplan et al., 2007).

ثم تنامت عملية إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية بسرعة هائلة خلال التسعينيات. وبحلول منتصف التسعينيات، كانت حوالي من 10: 12% من الشركات تقوم بإسناد بعض أو كل وظيفة المراجعة لمصادر خارجية. وكان موفر الخدمة الخارجي في كثير من الأحيان عبارة عن مكاتب المحاسبة، وذلك على الرغم من كون إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية ليست بخدمة تصديقية (Caplan et al., 2007).

وقد أوضحت دراسة (Peursem & Jiang, 2008) في هذا الصدد أن إسناد خدمات المراجعة الداخلية لمصادر خارجية يجلب قيمة للمنظمات التي تفعل ذلك بتوفير كل من المرونة والخبرة عند الحاجة إليها. كما يسمح للإدارة بالاستجابة السريعة لمتطلبات السوق المتغيرة بدون وجود عبء التوظيف الدائم للخبرات المتخصصة. فالإسناد لمصادر خارجية، وربما على وجه الخصوص، يكون مفيداً للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتطلب خبرة لكنها تعاني من وجود نقص في الموارد.

ومع ذلك ينطوي إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية على عدداً من المخاطر المصاحبه له. حيث تظهر قضية الإفصاح عن المعلومات الهامة

الخاصة بالشركة للمتعاقدين وكذلك تظهر استقلالية المراجعة، خاصة إذا كانت الشركة التي يتم إسناد المراجعة الداخلية لها هي شركة للمراجعة الخارجية.

ونظراً لأهمية هذا الموضوع، فسوف نركز على النقاط التالية: **بدائل إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية ومبررات ومخاطر كل منها والقضايا الجدلية المرتبطة بإسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية؛ وذلك على النحو التالي:**

1 – بدائل إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر من خارج الشركة:

خلال الثمانينيات، وعندما بدء مفهوم الكفاءة يحظى بالحصول على اهتمام وتركيز أكبر، أعادت الشركات النظر في كثير من وظائف أعمالها وفي إمكانية واحتمالية إسنادها لأطراف خارجية، مثل صيانة وتشغيل هياكل المعلومات، والطباعة، والمرافق، ... إلخ، وحتى في جوانب التصميم والتصنيع.

وقد وجدت كثير من الشركات الكثير من المنافع الملموسة والواضحة، والعوائد الإيجابية على الاستثمارات، وحدوث تحسن في مستويات الخدمة كنتيجة لإسنادها لأطراف خارجية. إلى جانب حدوث انخفاض في النفقات الرأسمالية وتحول جزء كبير من التكاليف الداخلية من بين هذه الوظائف التي تم إعادة النظر بشأنها، وأصبح هناك العديد من المنظمات الخارجية التي تقوم بتوفير خدمات المراجعة الداخلية لطالبي تلك الخدمة، بما في ذلك شركات المحاسبة الكبرى، الأمر الذي خلق هياكل وأشكال جديدة لتوفير مثل هذه الخدمة، مثل التعاقد أو المشاركة مع أطراف خارجية، أو العمل مع منظمات أو أطراف خارجية لتحسين مقدرة وظيفة المراجعة الداخلية على التعامل مع المخاطر ومقابلة توقعات العملاء.

علاوة على ذلك، فكثير من الشركات (وبالتحديد القطاع العام، والشركات الخاصة الكبيرة، والشركات شديدة التنوع، والوحدات الحكومية، والمنظمات غير

الهادفة للربح) اتجهت لإسناد وظيفة المراجعة الداخلية سواء بشكل كلي أو جزئي لأطراف خارجية لاقتناعها أن هذا أكثر فعالية (وفقاً لتحليل التكلفة والمنفعة) ويحقق منافع أكثر بكل من الأجل القصير والطويل. (Protiviti Inc, 2009). وسوف نعرض في الفرعيات التالية لعدد من بدائل الإسناد في محاولة للتعرف على مفهوم ومبررات ومخاطر كل منها، وذلك على النحو التالي:

1/1 – مفهوم بدائل الإسناد في مجال المراجعة الداخلية:

يمكن استعراض هذه البدائل فيما يلي:

أ – إسناد خدمات المراجعة الداخلية لموفري الخدمات الخارجيين (no Outsourcing): وتشير لقيام قسم المراجعة الداخلية بتوفير جميع خدمات المراجعة الداخلية داخلياً (Vecchio et al., 2003; The Institute of internal auditors South Africa, 2009L 2008)

ب – إسناد خدمات المراجعة الداخلية بالكامل لموفري الخدمات الخارجيين (Full Outsourcing): تشير عملية الإسناد لمصادر خارجية Outsourcing لتقديم الخبرة لشركة عن طريق التزام تعاقدي آخر بخلاف التوظيف المباشر direct employment، والذي قد ينطوي على ترتيبات تعاقدية مؤقتة مع أفراد من ذوي الخبرة، أو على علاقات التعاقدية على المدى الطويل، أو استخدام نظم المعرفة الخبيرة الالكترونية المطورة خارجياً (Peursem Jiang, 2008) نقلاً عن (Van Peursem and Wells, 2000, p.69).

وأيضاً فهي تعبر عن عقد بين المؤسسة ومقدم خدمة الإسناد لتوفير خدمات المراجعة الداخلية (The Basel Committee on Banking Supervision, 2000). وكذلك فهي تعرف بكونها عبارة عن تعاقد مع طرف خارجي لتقديم

خدمات أو منتجات كان من الممكن توفيرها من قبل مصدر داخلي (Careya et al., 2006).

ج – ممارسات الإسناد الجزئي لمصادر خارجية Partial outsourcing: بموجبها توافق الشركة على الإسناد لمصادر خارجية لجزء معين من العمل الذي تؤديه وظيفة المراجعة الداخلية حاليا (Galais & Woodward, 2006).

د – المشاركة في المصادر Co-sourcing: تنطوي على نوع من الشراكة بين الطرفين المعنيين، العميل وموفر الخدمة (Galanis & Woodward, 2006). وتشير لقيام وظيفة للمراجعة الداخلية الموجودة بداخل الوحدة بالتعاقد مع المهارات الأخرى على أساس مؤقت أو بحسب الطلب. مع خضوع المهارات المتعاقد معها للإدارة والإشراف المباشر من قبل الوحدة الحاصلة على الخدمة.

وينبغي ملاحظة عدم إمكانية إسناد وظيفة مدير المراجعة التنفيذي لمصادر خارجية، حيث يتعين أن يكون موظف من داخل الوحدة، كذلك، ينبغي أن تظل مسؤولية الرقابة على توصيل الخدمة من نصيب الوحدة (The institute of internal auditors South Africa, 2009/ 2008). مع قيام موظفي المراجعة الداخلية الرئيسيين للوحدة بالتنسيق مع موفري الخدمات الخارجيين المتميزيين بمهارات وخبرات معينة (Vecchio et al., 2003).

هـ - إسناد مشروعات المرة الواحدة لمصادر خارجية one-off project outsourcing: بموجبه يتم إسناد مشروع معين، إما بسبب ضيق الوقت، أو الخبرة، أو التجربة لموفر خدمة خارجي. مثل القيام بمراجعة مرحلة ما بعد الانتهاء من استثمارات رأس المال، وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي للأصول المكتسبة بالأداء المتوقع (Galanis & Woodward, 2006).

و – التعاقد من الباطن Subcontracting: حيث يتم تنفيذ تكليف محدد أو جزء منه بواسطة طرف خارجي، وعادة ما يكون لفترة محددة من الزمن. وعادة

ما يتم الإدارة والإشراف على تلك المشاركة من خلال موظفي المراجعة الداخلية بداخل الشركة (IIA, 2005, 2009 3).

2/1 – مبررات ومخاطر بدائل الإسناد لمصادر خارجية:

تختلف تلك المبررات والمخاطر باختلاف الإسناد من عدمه كالتالي:

1/2/1 – عدم إسناد خدمات المراجعة الداخلية لموفري الخدمات الخارجيين (no outsourcing):

أ – **المبررات:** وتشمل كلاً من إتاحة الرقابة الكاملة على عملية المراجعة، وولاء الموظفين، والمعرفة باحتمالات التعرض للمخاطر، وحماية المعلومات السرية، وتوفير بيئة تدريبية للإدارة(vecchio et al., 2003). وعدم امتلاك موفري الخدمات الخارجيين لنفس قدرة معرفة الأطراف الداخلية بالمنظمة، وفقدان المنظمة للمساعدة البناءة والإيجابية التي تقدمها وظيفة المراجعة الداخلية، واعتبارات تكلفة وحجم الأعمال والوصول للمراجعين الداخليين في جميع الأوقات، وتوفير مستوى مرتفع من الخدمات المطلوبة، وارتفاع تكلفة الحصول على الخبرة الخارجية (Peursem & Jiang, 2008).

ب – **المخاطر:** وتشمل كلاً من محدودية المعرفة المتخصصة المتاحة، ومحدودية التغطية الجغرافية المتاحة، واقتصار عملية التقييم على وجهة نظر الوحدة، وتقيد عملية الجدولة بموظفي المراجعة المتوفرين (Vecchio et al., 2003).

2/2/1 – إسناد خدمات المراجعة الداخلية بالكامل لموفري الخدمات الخارجيين (Full outsourcing):

أ – **المبررات:** وتشمل كلاً من:

* **الحصول على خدمات مرتفعة الجودة.**

* استئجار الخبرة العرضية في أي لحظة أو لفترات محدودة من الزمن، وهي الخطوة التي قد لا تكون ممكنة مع الموظفين الدائمين.

* مشاركة مخاطر الرقابة مع المتعاقد الخارجي والفرصة للاستغناء عن الموظفين غير المرغوب فيهم.

* الاستجابة للمنافسة الإستراتيجية، والتي غالباً ما يصعب تحقيقها اعتماداً على القدرات الداخلية فقط.

* توفير عملية الإسناد لمجالات متخصصة لا يمتلكها موظفي الشركة وخاصة المراجعين الداخليين (مرونة الخبراء الخارجيين) (Peursem & Jiang, 2008).

* زيادة مرونة جدولة العمل (Vecchio et al., 2003).

* يمتلك موفري الخدمة الخارجيين إمكانيات محتملة أعلى لإمداد عملائها بأفضل الممارسات المتواجدة، كما أنهم يمكنهم استئجار الخبراء الذين يصعب على الشركة بمفردها الاحتفاظ بهم بشكل دائم.

ح – عدم تقيد الشركة بالقيود المتعلقة بشؤون الموظفين، ومن ثم يمكنها الاعتماد على الموارد الإضافية (رأس المال البشري) المتاحة لدى موفر الخدمة الخارجي.

ط – القدرة على التركيز على الأنشطة أو الوظائف الأساسية التي تضيف قيمة للشركة، بدلاً من التركيز على مهام أخرى مثل المراجعة الداخلية، التي تأخذ قدراً كبيراً من الوقت وتعطي في النهاية عوائد منخفضة.

ك – وجود احتمالات بتحقيق وفورات في التكاليف عن طريق التخلص من عبء تكاليف التدريب والتعيين (غير الضرورية للشركة في الوقت الحالي).

ل – الحد من الازدواجية في نتائج العمل عندما يكون موفر خدمات التصديق (مراجعة القوائم المالية للوحدة) للوحدة هو نفسه موفر خدمات المراجعة الداخلية.

م – تعرض المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم لصعوبات في إقامة أقسام للمراجعة الداخلية ذات مستوى تنظيم وتجهيز جيد أو عدم امتلاك الإدارة للوقت المناسب لهذا المجال (Galanis & Woodward, 2006).

ن – يسمح للإدارة بالتركيز على الكفاءات الأساسية والخطط الإستراتيجية.

س – تشجيع وفورات الحجم الأمر الذي يتسبب في تحقيق وفورات في التكاليف لنفس الخدمات، أو تحسين الخدمات بتكاليف أقل.

ص – يتيح قدراً أكبر من المرونة في تخصيص الموارد، لأنه يتيح لشركة تحويل جزء من التكاليف الثابتة لتكاليف متغيرة.

ع – يمكن من الوصول للخبرة الفنية التي قد لا تكون متوفرة بداخل الوحدة.

ف – يمكن من الوصول للممارسات الرائدة.

ق – يوجه تركيزه نحو العملاء.

* - يعزز التغطية الدولية والثقافية.

* يساعد على توسيع نطاق التغطية الجغرافية من خلال موظفين مدربين يمتلكون المعرفة المحلية (Rittenberg et al., 1999).

* عدم تأثر موفر الخدمة الخارجي بالسياسات المتداخلة بين الإدارات داخل الوحدة.

* شراء الخدمة فقط عند الحاجة إليها فقط.

* التخلص من تأثير أي حمل زائد على موازنة رأس المال لملاحقة التطور التكنولوجي المستمر، حيث تحتاج مرافق أو إمكانيات المراجعة في كثير من

الأحيان لتحديثها لتتوافق مع البيئة المتغيرة باستمرار، فضلاً عن تجنبها الالتزامات الاستثمارية في تجهيزات نادراً ما تستخدم أو أفراد على درجة مرتفعة من التخصص.

* توفير توكيدات معقولة عن الجودة (Barr & Chang, 1993).

* البدء والتنفيذ السريع للعمل الذي يتولى القيام به موفر الخدمة الخارجي.

* خلق نوع من التنافس بين موفري الخدمات الخارجية والأفراد العاملين بقسم المراجعة الداخلية بالوحدة، الأمر الذي يؤدي لتعزيز الكفاءة والفعالية (Schneider, 2008).

ب – المخاطر: وتشمل كلاً من:

* قيام المنظمة بإسناد بعض الوظائف لمصادر خارجية قد يؤثر على قدرة المنظمة على توليد القدرات الجديدة، كما يؤدي لوجود نقص بالمهارات الداخلية عند الحاجة إليها.

* ارتفاع تكاليف إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية.

* عدم الاهتمام بمستوى جودة الموظفين(Peursem & Jiang, 2008).

* رقابة موفر الخدمة الخارجي على العملية بأكملها.

* سيكون ولاء موفر الخدمة في المقام الأول للوحدة التي ينتمي إليها.

* غياب فرص التعلم لموظفي المراجعة الداخلية أو لغيرهم من موظفي الوحدة (Vecchio et al., 2003).

* انتهاك خصوصية معلومات الوحدة، وبالرغم من كون التوصل لاتفاق بالحفاظ على سرية المعلومات هو أمر في الإمكان، بهدف التحكم في العلاقة بين

الطرفين، فليس من السهل على العميل التحقق من عدم انتهاك موفر الخدمة لهذا الاتفاق.

* حرمان الوحدة من فرصة القيام بتحديد وتطوير الموظفين الموهوبين.

* عندما يتم إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لنفس موفر خدمات المراجعة الخارجية، يصبح لدى إدارة الشركة مصدر موضوعي واحد للمعلومات بدلاً من وجود مصدرين للمعلومات.

* عدم امتلاك موفر الخدمة الخارجي جميع المهارات والمعرفة المناسبة اللازمة لإجراء عمليات مراجعة خاصة في ظل بيئات العمل المعقدة.

* أحياناً ما تكون الخدمات المقدمة من قبل موفري الخدمة الخارجين أقل جودة من مثيلتها المقدمة داخلياً، لذلك قد تضطر الإدارة إلى اللجوء لعقود الأداء مع المورد لضمان جودة الخدمات المقدمة.

* فقدان الاستقلال، وهو الجانب الأكثر إثارة للجدل في عملية مقارنة الإسناد لمصادر خارجية، خاصة عند قيام مراجعي الحسابات التصديق على القوائم المالية للوحدة، بينما في الوقت نفسه يقومون بتوفير خدمات المراجعة الداخلية لنفس الوحدة (Galanis & Woodward, 2006).

* بمرور الوقت، سيطلب موفري الخدمة الخارجيين أتعاب أعلى نظير خدماتهم، لأن العديد من شركات الإسناد تقوم بشراء حصة من السوق، ومن ثم تقوم برفع الأسعار عند انخفاض حدة المنافسة.

* يصعب استخدام الإسناد لمصادر خارجية لتطوير إدارة المراجعة الداخلية.

* عدم امتلاك موفري الخدمات الخارجيين نفس قدر المعرفة بالأعمال التي يمتلكها موفري الخدمة الداخليين (Rittenberg et al., 1999).

* سيكون الأشخاص من داخل الوحدة أكثر حرصاً على مواصلة تحسين كفاءة عمليات الوحدة، لأن ذلك سيعود في النهاية بالنفع عليهم، وهو ما لا يتحقق من قبل موفري الخدمة الخارجيين.

* يمكن لموفري الخدمة الخارجيين إجراء دراسات ميدانية أساسية موسعة وبحوث بالصناعة لفهم طبيعة وبيئة المنظمة، لكن المراجعين الداخليين، وخاصة أولئك الذين استمروا بالوحدة لفترة طويلة من الزمن، ستكون لهم الأفضلية في هذه المجالات. لذا يمكن أن يؤثر مثل تلك الاختلافات في المعرفة الخلفية في عمق التخطيط للمراجعة وإجراءات المراجعة، وأحياناً ما يكون لهذا تأثير جوهري على كل من فعالية وكفاءة مهمة المراجعة الداخلية.

* بعض موفري خدمات الإسناد الخارجيين، وخاصة هؤلاء الذين يقدمون الخدمات بحسب الطلب وفي حدود الأتعاب المتفق عليها، يمكن أن يؤدون دوراً سلبياً في تلك الحالة. فهم سيؤدون أعمالهم بناءً على توجيهات الإدارة الأمر الذي يؤثر على تغطية عملية المراجعة وعمقها(Barr & Chang, 1993).

* افتقار المراجعين الداخليين للعلاقات والشبكات عبر الوحدة ككل.

* عدم وجود قسم يمكن من خلاله لموظفي الشركة القيام بالتناوب الوظيفي، والتعرف على هياكل الرقابة الداخلية، وتوسيع معارفهم حول الجوانب المختلفة لعمليات الشركة لإعدادهم بشكل جيد لأدوار مستقبلية في الشركة (Schneider, 2008).

3/2/1 – الحصول على خدمات المراجعة الداخلية من خلال المشاركة في الموارد (Co-Sourcing):

أ – **المبررات:** وتشمل كلا من :

* يتمثل الهدف العام من المشاركة في توفير خدمات للمراجعة الداخلية أكثر كفاءة وفعالية وبتكلفة تنافسية، وبالتالي المساهمة في إنجاح الوحدة على المدى الطويل.

* الحفاظ على المستوى المرغوب من الرقابة على وظيفة المراجعة الداخلية، من خلال الحفاظ على فريق إدارة المراجعة، الذي يقوم بتنسيق خدمات المراجعة الداخلية مع طرف ثالث لتقديم الخبرة اللازمة لإجراء وظائف مراجعة محددة. ومن ثم فالمشاركة قد تساهم في الحد من النفقات المباشرة المرتبطة بالاحتفاظ بوظيفة المراجعة الداخلية مجهزة بفريق عمل كامل، وكذلك السماح بمزيد من المرونة في الحصول على المهارات المحددة اللازمة لتنفيذ أي مشروع في الوقت المناسب.

* إمكانية تبادل ومشاركة المعرفة بين جميع الأطراف المشاركة في العملية المعنية.

* وجود مرونة بخصوص تكلفة خدمات المراجعة الداخلية (وجود جزء ثابت وجزء متغير).

* وجود مرونة في جدولة الأعمال.

* وجود مرونة في الخبرة المتاحة.

* زيادة جودة المراجعة (Vecchio et al., 2003)).

ب – المخاطر: وتشمل كلاً من:

* احتمال ظهور معارك جانبية على عملية الرقابة على إجراءات المراجعة.

* الاستغناء عن وإحلال موظفي المراجعة الداخلية شيئاً فشيء بموفري الخدمات الخارجيين.

* إمكانية التعارض وصعوبة التنسيق بين مختلف الطرق المتاحة لجميع الأطراف.

* استغراق وقت كبير في عملية تحديد وتقييم والتفاوض بشأن عملية المراجعة مع موفر الخدمة الخارجي (Vecchio et al., 2003).

ويمكن بلورة مزايا وعيوب ثلاثة أنواع من ترتيبات المشاركة في الموارد كما يلي:

1/3/2/1 – ترتيبات المشاركة في الموارد الداخلية (internal cosourcing): وتشير لاستخدام خبرة موجودة داخل الوحدة، لكنها تقع خارج نطاق خبرة قسم المراجعة الداخلية.

أ – **المزايا:** مشاركة المعرفة بين أطراف العملية على مستوى الوحدة. وتحسين جودة المراجعة باستخدام معرفة متخصصة من خارج قسم المراجعة. وإتاحة فرص إضافية للتدريب واحتكاك موظفي قسم المراجعة الداخلية بموظفي الأقسام الأخرى داخل الوحدة، وتوسيع أفق خبرات ومعارف موظفي قسم المراجعة الداخلية بسبب الاحتكاك بالآخرين. وزيادة المراجعة بسبب استخدام خبرات متخصصة من خارج القسم.

ب – **العيوب:** تحول تركيز موظفي الأقسام الأخرى عن مهامهم الأساسية المنوطين بها. وإمكانية حدوث تعارض في المصالح عندما يكون المراجع نفسه من ضمن الخاضعين لعملية المراجعة. وبقاء تكلفة المراجعة الداخلية ثابتة. واقتصار جدولة الأعمال على الموظفين المتاحين للوحدة.

2/3/2/1 – ترتيبات المشاركة في الموارد بالاعتماد على أحد موفري الخدمات الخارجية فقط (univendor cosourcing): وتشير لاستخدام أحد موفري الخدمات الخارجية كمصدر للخدمات المتخصصة.

أ – **المزايا:** زيادة كفاءة وفعالية العمليات بزيادة عدد الأطراف المشاركة. وإمكانية الاستفادة من الخبرات المتخصصة غير المتوفرة بالوحدة. اتساع نطاق مشاركة المعرفة. وجود قدر من المرونة بخصوص تكاليف المراجعة (ثابتة ومتغيرة). وجود مرونة في جدولة الأعمال بدون الحاجة لإعادة توزيع أو تخصيص الموظفين الداخليين. زيادة جودة المراجعة بسبب الاستفادة من الخبرات الخارجية المتخصصة.

ب – **العيوب:** احتمال ظهور معارك جانبية على عملية الرقابة على إجراءات المراجعة. اقتصار الخبرة على الشركة المقدمة للخدمة. تقيد جدولة الأعمال بموظفي الشركة المقدمة للخدمة. عدم وجود فرص للتعلم لموظفي الوحدة أو موظفي الشركة الأخرى.

3/3/2/1 – ترتيبات المشاركة في الموارد بالاعتماد على أكثر من موفر للخدمات الخارجية (multivendor cosourcing): وتشير لاستخدام أكثر من واحد من موفري الخدمات الخارجيين كمصدر للخدمات المتخصصة.

أ – **المزايا:** الوصول لأفضل التخصصات بدون أي حدود ممكنة. توسيع نطاق التغطية الجغرافية. المعرفة بممارسات الأعمال والثقافات المحلية. السماح للإدارة بالتركيز على الكفاءات الأساسية. وجود قدر من المرونة بخصوص تكاليف المراجعة (ثابتة ومتغيرة). زيادة مرونة جدولة الأعمال. زيادة جودة المراجعة كنتيجة لخبرات موفري الخدمة المتعددين.

ب – **العيوب:** احتمال ظهور معارك جانبية على عملية الرقابة على إجراءات المراجعة. إمكانية التعارض وصعوبة التنسيق بين مختلف الطرق المتاحة لجميع الأطراف. انخفاض احتمال إلمام أو فهم موفري الخدمة الخارجيين لأعمال الوحدات بالمناطق المنعزلة. إنفاق وقت كبير في عملية تحديد وتقييم والتفاوض

بشأن عملية المراجعة. عدم وجود فرص للتعلم لموظفي الوحدة أو موفري الخدمات الخارجيين (Vecchio et al., 2003).

2 – أهم القضايا الجدلية المرتبطة بإسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية:

نعرض في تلك الجزئية، لأهم النقاط الجدلية بخصوص مسألة إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية، وتحديداً، العوامل التي تحكم قرار إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية، واعتبارات إدارة التعاقد، وقضية الاستقلال، وذلك كما يلي :

1/2 – العوامل التي تحكم قرار إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية:

تناولت دراسة (Careya et al., 2006) مجموعتين من العوامل تتحكم في قرار الإسناد لمصادر خارجية: **المجموعة الأولى: عوامل خاصة بالعملية ذاتها** transaction-specific، من حيث تكاليف تطوير وصيانة المرافق الداخلية مقابل تكاليف البحث عن، والحصول على، المنتجات والخدمات من مصدر خارجي (**وفورات التكلفة**). **المجموعة الثانية:** الخصائص المرتبطة بالتنظيم أو الوحدة ذاتها، مثل **حجم الشركة**، و**إستراتيجية الشركة**، و**سهولة الوصول للكفاءة الفنية**. وفيما يلي نتناول المجموعتين بالتفصيل:

1/1/2 – العوامل الخاصة بالعملية:

تتركز هذه العوامل في وفورات التكلفة، حيث يعتبر ارتفاع تكلفة الموارد الداخلية المحدد الأساسي لقرار الإسناد لمصادر خارجية. وبالنسبة لأنشطة المراجعة الداخلية، سيستفيد موفري الخدمة الخارجيين من وفورات الحجم عند الجمع بين عمل العديد من العملاء، من خلال تطوير آليات وفورات الوقت والتكلفة. وعلاوة على ذلك، ولأن عمليات المراجعة تشكل جزء من الكفاءات

الأساسية أو أنشطة الأعمال الرئيسية لموفري الخدمة الخارجيين، سيكون هناك مزيد من الاستثمار في تطوير الكفاءات التكنولوجية اللازمة. فوفورات الحجم ينبغي أن تخفض هذه التكاليف لموفري الخدمة الخارجية، وبالتالي، يحتمل أن تقدم خدماتها بأسعار أكثر تنافسية من موفري الخدمات من داخل الوحدة (Careya et al., 2006).

2/1/2 – الخصائص المرتبطة بالتنظيم أو الشركة المسندة:

وتشمل هذه الخصائص ما يلي:

أ – حجم الشركة:

يمد الإسناد لمصادر خارجية الوحدات الأصغر بفرصة للقيام بالمراجعة الداخلية بطريقة أكثر اقتصادية. فقيام الشركات الصغيرة بإسناد بعض الخدمات يمكن أن يجنبها تكاليف الاحتفاظ بقسم للمراجعة الداخلية لديها، وفي الوقت نفسه، يمكنها من الوصول للمنهجيات أو الطرق الحالية للمراجعة الداخلية (أحدث ما تم التوصل إليه) من المتخصصين الخارجيين.

وعلى الرغم من أن الشركات الكبيرة يمكنها أيضاً الاستفادة من الكفاءات الموجودة لدى موفري الخدمة الخارجيين، فإن الميزة النسبية لموفر الخدمة الخارجي من المرجح أن تتلاشى كلما ازداد حجم شركة العميل، لأن المنظمات الأكبر لديها قدرة أكبر للحصول على تلك الكفاءات من خلال تحقيق وفورات الحجم من مرافقها أو إمكانياتها الداخلية (Careya et al., 2006).

ب – سهولة الوصول للكفاءة التقنية أو الفنية:

يعتبر الوصول للخبرات الفنية المتخصصة عاملاً مهماً في قرار إسناد مجالات الأعمال الأخرى (مثل تكنولوجيا المعلومات والأنشطة الضريبية) لمصادر خارجية. وبالمثل، يتوقع أن يؤثر مستوى الكفاءات الفنية لموفري الخدمة

الخارجيين على قرار إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية (Careya et al., 2006).

ج – إستراتيجية الشركة (من حيث نوعية الخدمات التي يتم إسنادها):

تتبنى العديد من الشركات إستراتيجية إسناد المهام غير التقليدية لمصادر خارجية، مثل وظيفة المراجعة الداخلية. حيث ينظر لوظيفة المراجعة الداخلية بكونها آلية دعم لمتابعة الأداء والحوكمة التنظيمية بدلاً من كونها وظيفة أساسية تخلق ميزة تنافسية (Careya et al., 2006).

وهو ما أيدته أيضاً دراسة (Peursem & Jiang, 2008) حيث أشارت لاتجاه الشركات لإسناد الوظائف الهامشية أو غير الأساسية فقط (حيث تعرف الوظائف الأساسية بكونها الوظائف التي تمكن المنظمة مباشرة من خدمة عملائها أو تصنيع منتجاتها، فهي بمثابة وظائف حيوية لتطوير كفاءات المنظمة).

ووجدت دراسة (Schneider, 2008) في هذا الصدد أن الشركات عادة ما تستخدم مراجعين داخليين من داخل الوحدة للأنشطة التي تتطلب استثمارات ثابتة محددة وتدعم إستراتيجية الشركة. وميزت الدراسة بين أنواع خدمات المراجعة الداخلية التي يتم إسنادها لمراجعي الحسابات وتلك التي يتم إسنادها لموفري الخدمات الآخرين. ووجدت الدراسة أن الشركات تقوم بإسناد أنشطة المراجعة الداخلية لمراجعي الحسابات عندما تنطوي تلك الأنشطة على نسبة أعلى من التخصص أو في حالة الأنشطة غير المتكررة. بينما يتم الاعتماد على مراجعي الحسابات بكونهم موفري خدمة خارجيين بنفس قدر الاعتماد على المراجعين الداخليين (من داخل الشركة) عندما يكون مستوى المخاطر الملازمة منخفضاً، في حين ستزداد الرغبة في الاعتماد على مراجعي الحسابات، في حالة ارتفاع مستوى الخطر الملازم.

وعرضت الدراسة نفسها عدداً من المجالات التي يعتقد أنه من الأفضل إسنادها لمصادر خارجية لتصبح أكثر فعالية، ومنها: مراجعة تكنولوجيا المعلومات، ومستحقات الموظفين، وأمن النظم، والبناء.

أما دراسة (The institute of internal auditors South Africa, 2009L2008) فبينت أنه يتم الاستعانة بموفري الخدمة الخارجيين لنشاط المراجعة الداخلية فيما يتعلق ، من بين أمور أخرى بكل من:

- تحقيق الأهداف الواردة في جدول أعمال التكليف.
- أنشطة المراجعة التي تتطلب مهارات ومعارف متخصصة مثل تكنولوجيا المعلومات، والإحصاء والضرائب، أو ترجمة اللغات.
- تقييمات الأصول مثل الأراضي والمباني، والأعمال الفنية، والأحجار الكريمة، والاستثمارات، والأدوات المالية المعقدة.
- تحديد الكميات أو الحالة المادية لأصول معينة مثل احتياطيات النفط والمعادن.
- قياس ما أنجز من أعمال في عمليات التعاقد.
- التقصيات الأمنية والتقصي عن الغش.
- تحديد المبالغ، وذلك باستخدام أساليب متخصصة مثل المحددات الاكتوارية actuarial لالتزامات منافع الموظفين.
- تفسير المتطلبات القانونية، والفنية، والتنظيمية.
- تقييم نشاط التوكيد على الجودة وبرنامج تحسين المراجعة الداخلية من حيث التوافق مع المعايير.
- عمليات الاندماج والشراء.

- تقديم الاستشارات في مجال إدارة المخاطر وغيرها من الأمور.

وكذلك بينت دراسة (Carey et al., 2004) أن مراجعة الالتزام المالي والتشريعي تعتبر الخدمة الأكثر شيوعاً للمراجعة الداخلية التي يتم إسناده لمصادر خارجية، يليها فحص نظم المعلومات وعمليات الفحص الخاصة التي تتم بناء على طلب الإدارة. أما في حالات المشاركة في الموارد، اعتبر أكثر نشاط يتم إسناده لمصادر خارجية نشاط فحص نظم المعلومات، يليه عمليات فحص الأداء، وإدارة المخاطر، والتقصي عن الغش.

ويمكن إرجاع ذلك لكون موفري الخدمة الخارجيين أكثر قدرة على تطوير وتقديم الخبرة الفنية اللازمة وتوصيل خدمة بأقل تكلفة وأكثر كفاءة عن ما تستطيع الأطراف من داخل الشركة تحقيقه. وفي المقابل، يتطلب تقييم الأداء والمخاطر الخاصة بالمنظمة معرفة أكثر تعمقاً بالتوجه الإستراتيجي والهيكل الداخلي للشركة، ولذا يحتمل أن يكون لدى مراجعي الشركة تلك المعرفة.

2 – اعتبارات إدارة التعاقد:

يمكن أن يصبح إسناد وظيفة المراجعة الداخلية لمصادر خارجية مشكلة عندما يكون هناك سوء إدارة للمخاطر وعدم فهم لتكاليف ومنافع الإسناد لمصادر خارجية. وربما تشمل مخاطر إدارة الأداء التعاقدي التكاليف الخفية (مثل تكاليف المعاملات والمتابعة)، والصعوبات في متابعة مستوى جودة الخدمة، وفقدان الخبرة طويلة الأجل، وعدم كفاية منهجيات المراجعة أو مستويات التوظيف، وظهور تطورات جديدة في الصناعة، وانخفاض مستويات توثيق المعلومات المتعلقة بالملكية، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الخطر الشامل للمراجعة (Carey et al., 2004).

ومعنى ذلك أنه إذا لم يتم إدارة عملية إسناد المراجعة الداخلية بشكل صحيح، فإن الإسناد قد يشكل مصدراً جوهرياً لمخاطر الأعمال، ومن ثم تظهر مشاكل في

إدارة التعاقد، خاصة في حالة الفشل في توضيح المهمة أوالفشل في توفيرالإرشادات الملائمة، والحماية، وقيود الرقابة على التكلفة، أو قياس الأداء للنشاط الذي يتم إسناده (Peursem & Jiang, 2008) وهو تقريباً نفس ما أشارت إليه دراسة (Kinny, 2003) نقلاً عن (Miccolis et al., 2000)، حيث ألقت الدراسة الضوء على مشكلة جديدة نسبياً في مجال تقييم المخاطر، وهي تقييم المخاطر الناتجة عن الإسناد لمصادر خارجية، والتي تنشأ بسبب عدم الدراية الكاملة لموظفي الوحدة بالعمليات الخاصة بالمورد أو موفر الخدمة الخارجي، الأمر الذي يصعب معه تحديد المخاطر الحالية أو المتوقعة التي يمكن أن يتعرض إليها المورد.

لقد أكدت دراسة (IIA, 2005) على ضرورة اهتمام المراجع الداخلي (أو مدير المراجعة التنفيذي CAE) بالاقتراحات التالية عند التفكير في الحصول على خدمات إضافية لدعم نشاط المراجعة الداخلية:

أ – يجب أن يقوم بنشاط المراجعة الداخلية موظفين داخليين أو أن يقوم به موظفون خارجيون مؤهلين في تخصصات مثل المحاسبة والمراجعة، والاقتصاد، والمالية، والإحصاء، وتكنولوجيا المعلومات، والهندسة، والضرائب، والقانون، والشؤون البيئية، وغيرها من المجالات الأخرى اللازمة لمقابلة مسئوليات نشاط المراجعة الداخلية. ومع ذلك يلزم أن يكون كل عضو من أعضاء نشاط المراجعة الداخلية مؤهلاً في جميع التخصصات.

ب – موفر الخدمة الخارجي هو شخص أو شركة مستقلة عن المنظمة، لديه معرفة، ومهارات، وخبرة محددة في تخصص معين. ويشمل موفري الخدمة الخارجيين، من بين عناصر أخرى، الخبراء بشئون التأمين، والمحاسبين، والمثمنين، والمتخصصين في البيئة، والمتقصين عن الغش، والمحامين، والمهندسين والجيولوجيين، وخبراء الأمن، والإحصائيين، والمتخصصين في

تكنولوجيا المعلومات، ومراقبي حسابات المنظمة، ومنظمات المراجعة الأخرى. ويجوز أن يختار موفر الخدمة الخارجي من قبل المجلس، أو الإدارة العليا، أو المدير التنفيذي للمراجعة.

ج – يمكن اللجوء لموفر الخدمة الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية خاصة في مجالات: أنشطة المراجعة التي تتطلب المهارات والمعرفة المتخصصة، مثل تكنولوجيا المعلومات، أو الإحصاء، أو الضرائب، أو الترجمة للغة أخرى، أو لتحقيق أهداف جدول عمل التكليف. تقييمات الأصول مثل الأراضي والمباني، والأعمال الفنية، والأحجار الكريمة، والاستثمارات، والأدوات المالية المعقدة. تحديد الكميات أو الحالة المادية لأصول معينة مثل احتياطيات النفط والمعادن. قياس ما أنجز من أعمال التعاقد. التقصي عن الغش والأمن. تحديد الأرصدة باستخدام أساليب متخصصة مثل المحددات الاكتورية actuarial لالتزامات منافع الموظفين، وتفسير المتطلبات القانونية، والفنية، والتنظيمية. تقييم برنامج التحسين على الجودة لنشاط المراجعة الداخلية وذلك وفقاً للقسم 1300 من المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية (المعايير). عملية الاندماج والاقتناء. التشاور حول إدارة المخاطر وغيرها من الأمور.

د – عندما يعتزم مدير المراجعة التنفيذي CAE استخدام، والاعتماد على، عمل موفر الخدمة الخارجي، ينبغي عليه تقييم كفاءة، واستقلالية، وموضوعية موفر الخدمة فيما يتعلق بالمهمة المحددة التي يتعين القيام بها. وينبغي القيام بهذا التقييم أيضاً عندما يتم اختيار موفر الخدمة من قبل الإدارة العليا أو المجلس، ويعتزم CAE في الوقت ذاته الاعتماد على أعماله.

هـ – ينبغي أن يتأكد مدير المراجعة التنفيذي CAE أن موفر الخدمة الخارجي يمتلك المعارف، والمهارات، والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء التكليف. ولذا يهتم مدير المراجعة التنفيذي CAE عند تقييم الكفاءة بالآتي: الشهادات

المهنية، أو التراخيص، أو الاعترافات الأخرى لكفاءات موفر الخدمة الخارجي في الاختصاصات ذات الصلة. عضوية موفر الخدمة الخارجي في منظمة مهنية مناسبة، والالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة بتلك المنظمة. سمعة موفر الخدمة الخارجي، وربما ينطوي هذا على الاتصال بالأطراف الآخرين المطلعين على عمل موفر الخدمة الخارجي. خبرة موفر الخدمة الخارجي من نوع العمل محل الاهتمام. مستوى التعليم والتدريب الخاص بموفر الخدمة الخارجي في التخصصات التي تتعلق بالتكليف المحدد. معرفة وخبرة موفر الخدمة الخارجي في الصناعة التي تعمل فيها المنظمة.

و – ينبغي أن يقيم مدير المراجعة التنفيذي CAE علاقة موفر الخدمة الخارجي بالمنظمة وبنشاط المراجعة الداخلية للتأكد من الحفاظ على الاستقلال والموضوعية لجميع جوانب التكليف. وعند القيام بالتكليف، ينبغي أن يحدد مدير المراجعة التنفيذي CAE أنه لا توجد علاقات مالية، أو تنظيمية، أو شخصية من شأنها منع موفر الخدمة الخارجي من إصدار أحكام وأراء محايدة عند تنفيذ أو التقرير عن التكليف.

ز – عند تقييم استقلال وموضوعية موفر الخدمة الخارجي، ينبغي أن يهتم مدير المراجعة التنفيذي CAE بالآتي: أي مصالح مالية لموفر الخدمة الخارجي مع المنظمة. الانتماء الشخصي أو المهني لموفر الخدمة الخارجي مع مجلس الإدارة، والإدارة العليا، أو غيرهم من داخل المنظمة. علاقة موفر الخدمة الخارجي بالمنظمة أو الأنشطة الخاضعة للفحص. مدى الخدمات الأخرى المستمرة التي ربما يؤديها موفر الخدمة الخارجي للمنظمة. المكافآت أو غيرها من الحوافز التي قد يحصل عليها موفر الخدمة الخارجي.

ح – إذا كان موفر الخدمة الخارجي أيضاً هو نفسه مراجع حسابات المنظمة، وأن طبيعة التكليف تتطلب توسيع خدمات المراجعة، فهنا ينبغي أن يتأكد مدير

المراجعة التنفيذي CAE من أن العمل المنجز لا ينتقص من استقلال مراجع الحسابات. والمقصود بتوسيع خدمات المراجعة تلك الخدمات التي تتجاوز المتطلبات الواردة بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً للمراجعة. فإذا بدا أن مراجعي الحسابات للمنظمة يتصرفون بوصفهم أعضاء في الإدارة العليا أو كموظفين في المنظمة، فإن ذلك يتسبب في فقد استقلالهم. بالإضافة لذلك، قد يوفر مراجعي الحسابات للمنظمة خدمات أخرى مثل الضرائب والاستشارات. ومع ذلك، ينبغي تقييم الاستقلال في ما يتعلق بالمجموعة الكاملة للخدمات المقدمة للمنظمة.

ط – ينبغي على مدير المراجعة التنفيذي CAE الحصول على معلومات كافية فيما يتعلق بنطاق عمل موفر الخدمة الخارجي، ويعتبر هذا أمراً ضرورياً من أجل التأكد من أن نطاق العمل كاف لأغراض نشاط المراجعة الداخلية، وهنا قد يكون من الحكمة توثيق المسائل الأخرى في خطاب التكليف أو العقد. ومن ثم، ينبغي على مدير المراجعة التنفيذي CAE أن يفحص مع موفر الخدمة الخارجي العناصر التالية: أهداف ونطاق العمل. المسائل المحددة التي يتوقع أن يغطيها التكليف. الوصول للسجلات، والأفراد، والممتلكات المادية ذات الصلة. المعلومات بشأن الافتراضات والإجراءات التي ينبغي استخدامها. ملكية وحماية أوراق عمل التكليف، إن أمكن. السرية والقيود المفروضة على المعلومات التي تم الحصول عليها خلال التكليف، إن أمكن. مدى الالتزام بمعايير IIA ومعايير قسم المراجعة لممارسات العمل.

ك – عند قيام موفر الخدمة الخارجي بأنشطة المراجعة الداخلية، يجب أن يحدد ويتأكد مدير المراجعة التنفيذي CAE أن العمل يتفق مع معايير IIA ومعايير قسم المراجعة لممارسات العمل. كذلك يتعين على مدير المراجعة التنفيذي CAE عند فحص عمل موفر الخدمة الخارجيء القيام بتقييم مدى ملائمة العمل المنجز. ويجب أن يشمل هذا التقييم مدى كفاية المعلومات التي حصل عليها

لتوفير أساس معقول للاستنتاجات والحلول التي تم التوصل إليها للاستثناءات الجوهرية أو غيرها من الأمور غير العادية.

ل – يتعين على مدير المراجعة التنفيذي CAE عند القيام بإصدار اتصالات التكليف، وفي حالة إستخدام موفر الخدمة الخارجي، أن يشير لمثل هذه الخدمات المقدمة. وينبغي تبليغ موفر الخدمة الخارجي بذلك، وإن أمكن، الحصول على موافقة مسبقة بذلك.

وفي هذا الصدد، أوضحت دراسة (Protiviti Inc, 2009) أن خدمات الإسناد لأطراف خارجية جلبت معها مخاطر جوهرية ينبغي إدراكها وإدارتها. لأنه إذا لم يتم إدارة هذه المخاطر بشكل سليم، فإن ذلك قد يؤثر سلبياً على عمليات وعملاء الشركات ولذلك، وبسبب ما يعرف بالمخاطر التشغيلية والمالية الجوهرية المرتبطة بعمليات الإسناد لطرف ثالث، فإن وظيفة المراجعة الداخلية يتعين عليها أن تشارك وعلى نحو مستمر في تقييم المخاطر وهياكل الرقابة الداخلية المرتبطة بالعمليات المنفذة عن طريق موفري تلك الخدمات.

ولذلك لخصت Practice Advisory 2100 – 13 والتي بعنوان Effect of Third Parties on an Organization's IT Controls الإجراءات التي ينبغي تنفيذها من قبل المراجعين الداخليين، فيما يتعلق بفحص المخاطر وهياكل الرقابة الداخلية للخدمات التي يتم إسنادها لأطراف خارجية، والتي تشمل ما يلي:

- توثيق والحصول على فهم للعلاقة ما بين الخدمات الموفرة من طريق الطرف الثالث والبيئة الرقابية للمنظمة.
- إذا كانت خدمات الطرف الثالث هامة للمنظمة، فهنا ينبغي تقييم هياكل الرقابة ذات العلاقة لتحديد ما إذا كانت هذه الهياكل تعمل كما هو محدد لها، وتعمل بفعالية، وتساعد المنظمة في تحقيق أهدافها الرقابية أم لا.

- تقييم إمكانيـة (أو مـا يـسمى بخطـر الرقابـة) أن تكـون بيئـة تكنولوجيـا المعلومـات IT بهـا أوجـه ضـعف فـي تـصميم أو تـشغيل هياكـل الرقابـة الخاصـة بها. فالمراجع ينبغي أن يحدد أين يوجد مناطق الضعف، ويقيم ما إذا كان خطر الرقابة جوهري أم لا، ويحدد تأثيره على بيئة الرقابة.
- فحص التعاقد (مع احتمال الحصول على مساعدة من المستشار القانوني للمنظمة) لتحديد دور ومسئولية الطرف الثالث في مساعدة المنظمة على تحقيق أهدافها الرقابية.
- تحديد وفحص مكونات عملية حوكمة الشركات لدى الطرف الثالث موفر الخدمة.
- الاهتمام بالعلاقة التعاقدية بين المنظمة وموفر الخدمة (الطرف الثالث) وتقييم والتقرير عن هياكل الرقابة الخاصة بموفر الخدمة.
- فحص التقارير الصادرة عن مصادر مستقلة والخاصة بهياكل الرقاب لدى موفر الخدمة.
- النظر لما إذا كان موفر الخدمة لديه قسم للمراجعة الداخلية. لأن وجود المراجعين الداخليين يمكن أن يعزز من قوة البيئة الرقابية.
- إذا ما قرر المراجعين أن يقوموا بالفحص والاختبار المباشر لهياكل الرقابة لدى موفر الخدمة، فإن المراجع هنا ينبغي أن يعمل مع الإدارة، وإذا كان ممكن، مع وظيفة المراجعة الداخلية للطرف الثالث لإعداد خطة التكليف ووضع أهداف ونطاق الفحص، وتحديد التوقيت، واحتياجاته من الموارد البشرية،... إلخ. ويتعامل مع قضايا مثل إمكانية الوصول لهياكل معلومات الطرف الثالث، بالإضافة لدرجة الثقة فيها. وإعداد برامج المراجعة وخطة التكليف والموازنة. والتحقق من صلاحية أهداف الرقابة.

- تحديد ما إذا كان الطرف الثالث يستخدم متعاقدين فرعيين (العقود من الباطن) لتوفير الهياكل والخدمات، بالإضافة لمدى تأثير المتعاقدين الفرعيين على الهياكل الرقابية للطرف الثلاث (موفر الخدمة).

3/2 – مشاكل الاستقلال:

تعتبر قضية الاستقلال خطراً متعلقاً بإسناد خدمات المراجعة الداخلية لمصادر خارجية، خصوصاً إذا كان الذي يقدم خدمات المراجعة الداخلية هو المكتب المسئول عن مراجعة القوائم المالية، فأثناء العقود القليلة الماضية، أصبحت الخدمات بخلاف المراجعة non-audit services (NAS) ذات أهمية اقتصادية كبيرة لشركات المحاسبة العامة. وبين عام 1982 و 1988، تزايدت الإيرادات من خدمات NAS. بمتوسط معدل سنوي بلغ 3.8%، ووصت لنسبة 3% من الإيرادات الكلية في عام 1988 وفي الوقت ذاته، ظلت الإيرادات من خدمات المراجعة ثابتة إلى حد ما.

وكان تنامي الخدمات بخلاف المراجعة معززاً عن طريق الطلب المتزايد والمتسع باستمرار على مثل هذه الخدمات. فالشركات كانت تقوم بإسناد العديد من وظائفها الداخلية، ولذلك بلغت إيرادات الإسناد عموماً 100 بليون دولار في عام 1996، وأيضاً كان يتم تقديم العديد من هذه الخدمات المسندة عن طريق شركات المحاسبة العامة لعملاء خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة.

ولذا كان القلق بشأن استقلالية المراجع يزداد عمقاً مع كل خدمة جديدة تقدم لعملاء المراجعة، لذلك قامت البورصة الأمريكية SEC بإصدار قاعدة جديدة في 2000/11/21، وضعت من خلالها قيوداً على مقدرة شركة المراجعة على توفير خدمات غير المراجعة لعملاء المراجعة. وتم تفعيل هذه القاعدة في 2002/8/5.

ومنذ ذلك الحين، أصبحت شركات المراجعة ملزمة بعدم تقديم أكثر من 40% من وظائف المراجعة الداخلية المتعلقة بهياكل الرقابة المحاسبية، والقوائم

المالية، والهياكل المالية (لعملاء المراجعة) إذا تجاوزت الأصول الكلية لعملاء المراجعة 200 مليون دولار (James, 2001). لذلك حظيت تلك القضية بالكثير من الجدل، ما بين مؤيد ومعارض لكون الإسناد لموفري الخدمات الخارجيين، وتحديداً لمراجعي الحسابات، يمكن أن يتسبب في ظهور قضية الاستقلال. لذا سيتم التعرض لوجهات النظر المختلفة التي تناولت تلك القضية.

لقد قامت البورصة الأمريكية SEC بإضافة بعض الشروط والنقاط الهامة بهدف تجنب التعارض في المصالح وللحفاظ على استقلالية موفر الخدمة الخارجي، واشترطت ضرورة تحقق ستة شروط في أي حالة من حالات إسناد المراجعة الداخلية، بما في ذلك ما يتعلق منها بالقضايا التشغيلية فقط، وهذه الشروط هي:

* قيام عميل المراجعة بتعيين عضو كفء بالإدارة يكون مسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية.

* قيام الإدارة بتحديد نطاق، والمخاطر، ومعدل تكرار أنشطة المراجعة الداخلية بما في ذلك الأنشطة المنفذة من قبل المراجع.

* قيام الإدارة بتقييم النتائج التي تم التوصل إليها عن طريق أنشطة المراجعة الداخلية.

* قيام الإدارة بتقييم مدى كفاءة إجراءات المراجعة المنفذة والنتائج التي تم الوصول إليها كنتيجة لأداء هذه الإجراءات.

* إدراك ووعي عملاء المراجعة بمسئولياتهم عن وضع والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية.

* عدم قيام الإدارة بالاعتماد على عمل المراجع كقاعدة أساسية لتحديد مدى كفاية هياكل رقابتها الداخلية.

وبينما تتوافر القواعد الأربعة الأولى في القواعد الخاصة بمجمع المحاسبين القانونيين AICPA، فإنه قد تم إضافة آخر قاعدتين من قبل البورصة الأمريكية SEC. وأيضاً قامت البورصة الأمريكية SEC بعمل تمييز واضح بين كل من عملاء المراجعة وعملاء غير المراجعة من جهة والجوانب المالية والجوانب التشغيلية لوظيفة المراجعة الداخلية من جهة أخرى، ومنعت الإسناد الكامل لوظيفة المراجعة الداخلية لكبار عملاء المراجعة (James, 2001).

إن المراجعة الداخلية التشغيلية تركز في الأساس على التشجيع على تحقيق الكفاءة والفعالية للعمليات. بينما تركز المراجعة الداخلية المالية في الأساس على هياكل الرقابة الداخلية وعلى القضايا الأخرى التي تؤثر على اكتمال وسلامة التقارير المالية، وتركز أيضاً على تقييمات المراجع الخارجي لهياكل الرقابة الداخلية، وتقييمات المراجع الخارجي لوظيفة المراجع الخارجي بأداء دور مزدوج (قيامه بدور المراجع الداخلي والخارجي في الوقت نفسه) (James, 2001).

أيضاً تقصت دراسة (Swanger & Chewning, 2001) عن تصورات المحللين الماليين في ظل مجموعة متنوعة من ترتيبات إسناد المراجعة الداخلية لمصادر خارجية، بما في ذلك الإسناد لمكتب المراجعة المسئول عن مراجعة القوائم المالية، أو الإسناد لمكتب مراجعة آخر بخلاف من يتولى القيام بمراجعة القوائم المالية، أو الإسناد لمكتب المراجعة الحالي (لكن في ظل وجود مجموعة مستقلة من مراجعي الحسابات)، أو الإسناد فقط لجزء من وظيفة المراجعة الداخلية.

وبينت نتائج الدراسة اعتقاد المحللين الماليين بفقد استقلالية المراجع الخارجي عند أداء وظيفة المراجعة الداخلية، من قبل المجموعة نفسها التي تتولى القيام بمراجعة الحسابات، ولن تختلف التصورات بشأن الاستقلال في حالة القيام بتوفير

خدمات المراجعة الداخلية من قبل مكتب مراجعة مختلف، أو في حالة القيام بأداء وظيفة المراجعة الداخلية داخل الشركة محل المراجعة.

وأوضحت النتائج أيضاً أن الإسناد لمصادر خارجية في حد ذاته لا يمثل مشكلة، وأن أداء وظيفة المراجعة الداخلية من قبل مجموعة أخرى بخلاف من تتولى القيام بمراجعة الحسابات يعتبر وسيلة مقبولة للحفاظ على الاستقلال في الظاهر. وذلك لتجنب فقدان مراجع الحسابات لاستقلاله في حالة قيام مكتب مراجعة الحسابات ذاته بكل من خدمات المراجعة الخارجية والداخلية دون فصل الموظفين أو مراجعي الحسابات. حيث ينظر مانحو القروض لفصل مراجعي الحسابات على أنه أداة فعالة للحفاظ على الاستقلال في الواقع، وفي دعم إمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

بينما بينت دراسة (Abbott et al., 2007) أن إسناد أنشطة المراجعة الداخلية الروتينية لمصادر خارجية يهدد استقلال المراجع الخارجي، بسبب الطبيعة المتكررة لتلك الأنشطة، مما قد يؤدي لوجود نوع من الاعتماد الاقتصادي لمراجع الحسابات. لأن إسناد المهام الروتينية لمصادر خارجية يمكن أن ينطوي على مخاطر كبيرة لاستقلالية المراجع الداخلي والخارجي.

أما إسناد المهام غير الروتينية لمراجع الحسابات فقد وجد أن له تأثير أكثر تعقيداً على جودة المراجعة لثلاث أضعاف رئيسية وهي:

أ ـ بخلاف الأنشطة الروتينية، يحتمل أن تكون المهام غير الروتينية غير متكررة، الأمر الذي يحد من إمكانية وجود ما يسمى بالاعتماد الاقتصادي.

ب ـ غالباً ما تتطلب هذه المهام غير الروتينية المسندة لأطراف خارجية المعرفة المتخصصة، مثل خبرة مراجعة التشغيل الالكتروني للبيانات، والتي قد يكون من الصعب على المراجع الداخلي الحصول عليها داخل الوحدة. فإذا تم إسناد هذه المهام لمراجع الحسابات، إذن سيكون هناك تناسق مع خدمة مراجعة

القوائم المالية من حيث كل من التكاليف ونطاق المراجعة، الأمر الذي يمكن أن يؤدي لزيادة جودة المراجعة.

ج – استخدام مراجع الحسابات لأداء مهام غير روتينية يمكن أيضاً أن يكون أكثر كفاءة (مقارناً باستخدام مقدم خدمة آخر خارجي) نظراً لكون مراجع الحسابات أكثر معرفة بالعميل وبوظيفة المراجعة الداخلية الخاصة بهذا العميل. حيث تساعد هذه المعرفة على تحقيق مزيد من التكامل مع جهود التدريب والتنسيق الخاصة بوظيفة المراجعة الداخلية.

وبالتالي، يمكننا القول أن إسناد المهام غير روتينية لمراجع الحسابات قد يحقق مزايا جوهرية، دون أن يكون هناك احتمالات لفقد الاستقلالية كما هو الحال في حالة المهام الروتينية.

ولكن هل ستفوق الفوائد المحتملة الفقد المحتمل للاستقلال في الظاهر، هذه القضية بحاجة لمزيد من الدراسات. كذلك فقد أظهرت نتائج الدراسة نفسها أن لجان المراجعة الفعالة كانت مرتبطة ارتباطاً عكسياً مع إسناد أنشطة المراجعة الداخلية الروتينية لمراجع الحسابات. ومع ذلك، لم يوجد مثل هذا الارتباط بين لجان المراجعة الفعالة، وإسناد أنشطة المراجعة الداخلية المتخصصة وغير المتكررة لمراجع الحسابات أو لموفري الخدمة الخارجيين. وتتسق تلك النتائج مع الاعتقاد بأن لجان المراجعة الفعالة، وإسناد أنشطة المراجعة الداخلية المتخصصة وغير المتكررة لمراجع الحسابات أو لموفري الخدمة الخارجيين. وتتسق تلك النتائج مع الاعتقاد بأن لجان المراجعة الفعالة ستكون قادرة على التمييز بين كل من نوع موفر خدمات الإسناد ونوع النشاط الذي يتم إسناده.

الفصل الثامن

تقارير المراجعة الداخلية

Internal Audit Reports

مقدمة الفصل:

يعد إعداد وإصدار التقارير أهم مرحلة في عملية المراجعة الداخلية، والوسائل الرئيسية التي يتمكن من خلالها الأفراد داخل وخارج المنظمة من معرفة عمل المراجعة الداخلية. وتكون تقارير المراجعة دليل عن الشخصية المهنية لأنشطة المراجعة، كما تسمح للآخرين بتقييم تلك الإسهامات. ولا بد من تدعيم تقارير المراجعة الفعالة بعمل ميداني يتعلق بالمراجعة Audit Field Work على درجة عالية من الجودة، ولكن مثل هذا العمل الميداني المتعلق بالمراجعة قد يهدر بسبب التقارير التي تم كتابتها أو إعدادها بشكل غير لائق.

ويعتبر إعداد تقارير واضحة وفعالة الاهتمام الرئيسي للمراجعين الداخليين في جميع مستوياتهم، بداية من رئيس المراجعة الداخلية director of Internal Audit – والذي يعد مسئولاً عن إجمالي برنامج المراجعة الداخلية – إلى أعضاء فريق المراجعة الذين يقومون بالأعمال التفصيلية ويرغبون في التقرير عن نتائج المراجعة.

ولا يعد التقرير جيداً باستيفائه فقط متطلبات إعداده وشكله. ولكن لا بد وأن تعكس تقارير المراجعة الفلسفة الرئيسية والمفاهيم المرتبطة بمدخل المراجعة الخاص بالمنظمة، متضمنة أهداف الفحص review، ومدعمة للإستراتيجيات والسياسات الرئيسية، والإجراءات التي تغطي عمل المراجعة، والأداء المهني لفريق المراجعة. وتمنح تقارير المراجعة الداخلية فرصة جيدة لتحقيق التكامل بين مجهودات المراجعة الداخلية ككل.

وبينما تعد تقارير المراجعة الوسيلة الأساسية لتحقيق الاتصال، فلا يعد المراجع الداخلي الحديث فعال إذا ما اقتصر اتصاله مع باقي أعضاء المنظمة

على التقارير المنشورة. فيجب تفعيل الاتصال بباقي أعضاء المنظمة يومياً من خلال المقابلات الشخصية أثناء العمل الميداني، والاجتماعات المغلقة حينما يتم عرض نتائج المراجعة للمرة الأولى، والمقابلات مع الإدارة العليا لإعلامهم بنتائج المراجعة results، والوسائل الأخرى للاتصال داخل المنظمة. فيجب على كل أعضاء فريق المراجعة الداخلية أن يكون موصلٌ فعالاً Communicator سواء كتابياً أو شفهياً.

وسوف نعرض تفصيلاً لهدف Purpose وأساليب عرض تقارير المراجعة الداخلية، متضمنة في ذلك عدة أشكال وطرق لعرض نتائج results عمل المراجعة على الإدارة وباقي أعضاء المنظمة. كما سيتم مناقشة العلاقات بين الأفراد وأساليب الاتصال الرئيسية، وذلك على النحو التالي:

1 – أهداف وأنواع تقارير المراجعة:

هناك استخدامات هامة وعديدة لتقارير المراجعة الداخلية بالنسبة لكل من المراجع والإدارة، ولذلك وجب توجيه الاهتمام لها عند إنهاء عمل المراجعة وتوصيل النتائج results. ويجب أن يكون لتقارير المراجعة الداخلية أربعة أهداف رئيسية سواء كانت تلك التقارير مستند رسمي مكتوب يوجه إلى عدة مستويات تنظيمية أو عرض شفهي غير رسمي في نهاية العمل الميداني للمراجعة. وتتمثل الأهداف الأربعة لتقارير المراجعة الداخلية فيما يلي:

أ – الإفصاح عن النتائج : Findings

يجب على تقارير المراجعة تلخيص الظروف Conditions التي تم ملاحظتها أو إيجادها – سواء الجيدة أو السيئة – ويمكن اعتبار تقارير المراجعة وسيلة إعلام للإدارة information device فيما يتعلق بعمليات المنظمة.

ب – وصف النتائج :Findings

اعتماداً على الظروف السابق ذكرها، يجب أن يصف التقرير ما الخطأ وما هي ظروف حدوثه – في حالة وجود شيء خطأ – ولماذا يعتبر خطأ.

جـ - اقتراحات للتصحيح:

تخدم توصيات المراجعة كإطار عمل للموقف لتصحيح الظروف وأسبابها، مع وجود هدف تحسين العمليات.

د - توثيق يخطط وتوضيح رؤى القسم محل المراجعة Auditee:

قد يأمل القسم محل المراجعة Auditee في عرض الظروف المناسبة State mitigating circumstances أو توفير توضيح للقضايا المتعلقة بالأمور التي تم التقرير عنها بشكل متعارض in disagreement. واعتماداً على شكل التقرير، فإن ذلك يتيح مجالاً للقسم محل المراجعة أن يضع خطط للإجراءات التصحيحية Corrective actions بشكل رسمي استجابة لنتائج Findings وتوصيات المراجعة.

وتمثل تلك الخطوات الأربعة - (1) ما الخطأ، (2) لماذا يعد خطأ، (3) مايجب القيام به لتصحيح الخطأ، (4) ما سيتم القيام به - الأساس لكل تقارير المراجعة. ويجب على المراجعين الداخليين أن يأخذوا في اعتبارهم تلك الخطوات الأربعة عند عمل مسودة تقارير المراجعة الكاملة ونتائج Findings المراجعة المنفصلة والتي تقدم الأساس لتقارير المراجعة.

2 - لمن تعد تقارير المراجعة الداخلية الحديثة:

قد يستغرق إعداد تقارير المراجعة وقتاً كبيراً على الرغم من صعوبة تحديد قارئها وللوهلة الأولى يعد الرد سهلاً بأنه يتم إعداد تقارير المراجعة للإدارة. ولكن تتعدد المستويات الإدارية، حيث تتضمن الإدارة التي يتم فحص المكون التنظيمي لها وكذلك الإدارة عند المستويات العليا والتي يكون المكون التنظيمي مسئول أمامها Is responsible. ولكل مستوى إداري احتياجات ومصالح خاصة به، والسؤال هنا هو أي من هذه الاحتياجات يخدم مصالح التنظيم ككل بشكل أفضل؟

وسوف يتم إعداد الفريق التنظيمي والإدارة المسئولة التي تم مراجعتها (The Auditee) عن طريق توليفة Combination من مصالح المنظمة ومصالح الوحدة المحلية Local entity. وتعرف الـ Auditee (مجال المراجعة) أن رفاهيتها مرتبطة برفاهية المنظمة ككل، كما تعرف أيضاً أن تحديد هذه المكافآت (الثواب) rewards يرتبط بأدائها بشكل كبير. ويعد هذا الإدراك المتعلق بالأداء مزيج من النتائج التشغيلية التي تم تحقيقها واعتقاد الإدارة العليا Upper نحو كيفية مساهمة المديرين المسئولين في ذلك. وفي كل محاورة، تجتهد الإدارة المحلية لتبدو جيدة أمام الإدارة العليا. ويعني كل ذلك بالنسبة للمراجعة الداخلية أن المديرين المحليين يريدون المساعدة لكن على أساس ألا تفقد الإدارة العليا الثقة بهم. ولذلك يرغب المديرون المحليون في وجود عمل للمراجعة الداخلية على أساس استشاري خاص Private Consultant ولكن دون التقرير عن وجود عمل سيء dirty Linen للمسئولين بالإدارة العليا Senior.

وتحاول المراجعة الداخلية مساعدة الإدارة المحلية في القيام بواجباتها بشكل فعال، كما تعرف المراجعة الداخلية أنه لكي تستطيع أن تحدد مشاكل الرقابة وتقترح حلولا محتملة فيجب أن يكون لديها علاقة تعاونية وعلاقة شراكة Partnership مع الإدارة المحلية. وعلى الرغم من ذلك، فقد يعتبر ذلك الاتجاه التعاوني بمثابة ضغط على المراجعة الداخلية إذا ما تم مطالبتها بحذف ما تم اكتشافه من تقارير المراجعة ونسخها التي يتم إرسالها للإدارة العليا. وقد تشعر المراجعة أنه سوف يتم تطبيق ما أوضحته قريباً إذا لم تنتقد الإدارة المحلية بشكل قاسي في تقارير المراجعة المنشورة. ولمساعدة الإدارة المحلية، تصل توصيات obligations المراجعة الداخلية للجنة المراجعة المنبثقة عن مجلس الإدارة.

وكنقطة بداية لحل تعارض الاحتياجات، فيجب إمداد الإدارة بمجموعتيها بفهم شامل باحتياجات كل منهما ورغبة المراجعة الداخلية في خدمة كليهما. وهناك حاجة لزيادة مستوى التساهل Tolerance والمرونة لكل منهما. وكخطوة ثانية لتقليل المشكلة، يجب رفع مستوى النتائج Findings والقضايا issues التي

تعتبر هامة بشكل كافي لتضمينها في تقارير المراجعة. ويمكن للمراجعة الداخلية بهذه الطريقة أن تحد من الأمور الصغيرة التي يمكن إنهائها في مستوى الإدارة المحلية دون مشاركة involve الإدارة العليا.

ولا بد من وجود مجهود مشترك من جانب المديرين المحليين والمراجعة الداخلية لتقدير إجراءات (مواقف) المتابعةWork out Follow-up actions أثناء المراجعة. ويكون التأثير العام لكل هذه المواقف دفع المراجعة الداخلية نحو مفهوم "خدمة الإدارة المحلية" وبعيداً عن رؤيتها كجاسوس للإدارة العليا (للمراكز الإدارية). ولا بد أن يستمر ذلك المفهوم لكي ندرك أن المراجعة الداخلية يقع على عاتقها مسئولية التقرير النهائي للإدارة العليا ولجنة المراجعة.

3 – تقارير المراجعة الداخلية المكتوبة:

يمكن لتقارير المراجعة أن تتخذ أشكالا مختلفة. فيمثل بعضها التقارير الرسمية المطبوعة المتعلقة بقضايا Concerns وتوصيات المراجعة الداخلية والتي يراعى عند إعدادها الخطوات الأربعة السابق الحديث عنها. وقد تضع الإدارة أحياناً بعض القيود على المراجعة الداخلية والتي تحد من قدرتها على إعداد تقارير مراجعة فعالة. على سبيل المثال، قد يرغب Senior member of management بأن تتكون تقارير المراجعة صفحة واحدة أو أقل. ويعد ذلك أمراً صعباً لكنه لا يعد تحدياً لا يذلل، ويجب على المراجعة الداخلية أن تفي بذلك المطلب. وإذا ما وجدت مشكلة تتعلق بالرقابة الداخلية تحتاج إلى تفسير، فعلى رئيس المراجعة الداخلية director أن يتقابل مع الإدارة العليا لمناقشة المشكلة أو إعلام لجنة المراجعة.

ويمكن عرض نتائج المراجعة results في العديد من الأشكال. وسيقوم هذا الفصل بوصف شكل تقرير مراجعة مكتوب ونموذجي بشيء من التفصيل. ويعد تقرير المراجعة مستند متعدد الصفحات يصف عمل المراجعة الذي تم أداؤه، والمواقف التي وجدت، وتوصيات المراجعة الداخلية، واستجابات الإدارة لتلك النتائج Findings. وهناك بعض الوسائل البديلة الأقل رسمية والأكثر اختصاراً

والتي يمكن للمراجعة الداخلية التقرير عن النتائج results من خلالها، ومن هذه الوسائل ما يلي:

1/3 – التقارير الشفهية: Oral Reports

قد يتم التقرير عن نتائج وتوصيات المراجعة الداخلية على أساس شفهي. ويحدث ذلك عندما يقرر فريق المراجعة عن نتائج أعماله باعتبار أنها جزء من مؤتمر مغلق Closing Conference في نهاية العمل الميداني للمراجعة. وفي حالات أخرى يعد التقرير الشفهي نتيجة لاحتياجات موقف طارئ. كما قد يعتبر التقرير الشفهي تمهيداً لتقرير رسمي مكتوب. ويتواجد التقرير الشفهي في أغلب الأحيان ليساند أو يفسر التقارير المكتوبة، وخاصة عندما يكون للأفراد التي يتم خدمتها احتياجات خاصة. ولذلك غالباً ما يخدم التقرير الشفهي كشكل نافع وشرعي للتقرير عن المراجعة.

ويعد من أهم القيود على التقرير الشفهي أنه لا يمثل سجلاً دائماً. فقد يعتقد المراجع أن الإدارة المحلية موافقة على تصحيح مشكلة ما، في حين أن الإدارة لم تقل ذلك فعلاً. ولذلك قد يحدث سوء تفاهم فيما بعد إلا إذا تم تدوين ملاحظات مفصلة ومعاصرة لتوثيق أوراق العمل أو أن يتم تسجيل الاجتماع. إلا أن وجود مسجل Recorder يسبب عدم الثقة. ويجب أن يتم استخدام تقارير المراجعة الشفهية بحرص وليس بديلاً عن التقارير المكتوبة.

2/3 – التقارير المؤقتة أو غير الرسمية:

Interim or Informal Memo Reports

قد ترغب المراجعة الداخلية في إعداد تقرير مكتوب مؤقت في المواقف التي يكون من المفيد فيها إعلام الإدارة بالتطورات الهامة أثناء كورس المراجعة، أو على الأقل قبل إصدار التقرير التقليدي regular. وقد تلائم هذه التقارير بعض المشاكل الخاصة الهامة التي تحتاج إلى إجراء تصحيحي فوري، وإلا تكون هذه التقارير من النوع العدواني Progress. ويجب أن يستخدم التقرير المؤقت Memo Report على الأقل لوصف النتائج المتعلقة بالعرض الشفهي كما سبق

مناقشته. ويمثل شكل (1) مثالاً على التقرير المؤقت الذي تم إصداره لتسجيل نتائج العرض الشفهي ولجذب انتباه الإدارة المحلية تجاه نتائج المراجعة Finding. وسوف يتم تضمين المادة Material التي تم مناقشتها في التقرير المعروض بالمثال في تقرير مراجعة رسمي يناقش النتائج results الإجمالية للمراجعة الداخلية.

شكل (1)

مثال على تقارير المراجعة المؤقتة Memo

MEMO
إلى : تامر عبد الوهاب ، قسم المشتريات
من : ياسر شحاته : المراجعة الداخلية
التاريخ : الثلاثاء ، 25 يناير 2011
الموضوع : مراجعة الشراء، تقرير مؤقت

أنهت المراجعة الداخلية بشركة الثورة فحصها review لوظيفة الشراء بقسم حديد التسليح Iron heavy. وقد بدأنا عملنا الميداني في 5 سبتمبر وتضمن زيارات لمكاتب قسم حديد التسليح واختبارات إضافية عندما وجدنا أنها ضرورية. وقد أنهينا عملنا الميداني لهذا الفحص في 15 يناير 2011، وتعرض هذه المذكرة memo تقرير مراجعة مؤقت يغطي عملنا الميداني. وسوف يتم إصدار تقرير مراجعة رسمي – يتطلب خططكم للإجراءات التصحيحية – بعد إنهائنا لعمل مراجعة إضافي معين، يتضمن تأكيدات أوامر الشراء Confirmations.

وقد وجدنا أن الرقابات الداخلية Internal Controls لعمليات وظيفة الشراء بقسم حديد التسليح كافية بوجه عام. وعلى الرغم من ذلك، فقد وجدنا أن هناك نقاط ضعف معينة بالرقابة الداخلية تتطلب المزيد من التقصي investigation

والإجراءات التصحيحية لقسم حديد التسليح. وبالرغم من أن هذه التعليقات تخضع للمراجعة Subject to revision عندما نكمل كل عمل المراجعة، فإننا قد حددنا مبدئياً نقاط الضعف التالية بالرقابة.

- لا يتم استخدام أوامر الشراء المتعددة blanket التي تسمح بتخفيضات السعر/ الحجم وذلك برغم التكرار (الدورية) والاستخدام المتعدد لأجزاء معينة.
- بذل القليل من الجهد في طلب قوائم الأسعار Bids من موردين متعددين لبعض البضائع النمطية common. قد يعرض العديد من الموردين أسعاراً أقل.
- يعد الأمن Security على ملفات الشراء ضعيف. وعلى الرغم من أن الوظيفة تتم آلياً بشكل كبير، إلا أن بعض خطوط المنتجات لا زالت تستخدم سجلات ورقية أساسية. ولا يبذل أي جهد لحماية هذه السجلات خلال ساعات الراحة.
- يحتاج نظام الشراء الآلي إلى تجديدة upgrade أو إجراء إصلاح شامل له overhaul. حيث إن النظام يعمل منذ خمسة عشر عام، ولديه نظام توثيق ضعيف poor، ولا يمكنه مسايرة interface النظم الأساسية الأخرى.

تعد هذه التعليقات تمهيدية (ابتدائية) وسوف يتم مناقشتها بمزيد من التفصيل مع توصياتنا للإجراءات التصحيحية في مسودة تقرير المراجعة التي سيتم إصداره بعد إنهاء (إكمال) كل عمل المراجعة. نرجو الاتصال بنا في حالة ما إذا كانت هناك أسئلة خلال تقريرنا المؤقت.

3/3 – تقارير المراجعة في شكل قائمة استقصاء:

Questionnaire-type Audit Reports

يعد الإجراء التقليدي إعداد تقرير مكتوب عند اكتمال مهام المراجعة الفردية. ولكن يعد شكل قائمة الاستقصاء أحد الأنواع البديلة للتقرير النهائي. ويعتبر هذا

النوع الأفضل عندما يتعلق مجال الفحص Scope of the Audit Review بأمور إجرائية محددة، وعادة في المستوى التشغيلي الأقل. ويكون لذلك النوع من التقارير قدراً محدوداً من المنفعة. ويمثل شكل (2) مثالاً على تقرير مراجعة في شكل قائمة استقصاء. ويعد أفضل استخدام لهذا النوع هو اعتباره أداة تعليمية لإعلام المديرين بقضايا Concerns المراجعة الداخلية.

شكل (2)

مثال على تقرير المراجعة في شكل قائمة استقصاء

قسم حديد التسليح بشركة الثورة

مراجعة الشراء، 25 يناير 2011

ملخص لنقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية

1 – هل تعد إجراءات التشغيل بالقسم departmental مستمرة current وكافية؟ نعم لا

2 – هل تعد متطلبات الشراء محددة بشكل مناسب من جانب الأقسام التي تطلبها؟ نعم

3 – هل يتم طلب قوائم الأسعار bids لكل المشتريات النمطية "regular, non-custom؟ نعم لا

يتم تجاهل regularly ignore إجراءات قوائم الأسعار.

4 – هل ترسل الأقسام الطالبة للمشتريات requesting groups مواصفات؟

نعم لا

5 – هل تستخدم أوامر الشراء المتعددة blanket purchase orders- المخصصة للحجم – الأجزاء؟ نعم لا

على الرغم من وجود الإجراءات، إلا أنه غالباً ما يتم تجاهل إجراءات أوامر الشراء المتعددة.

6 – هل يتم وضع dollar-based authorization limits لكل أوامر الشراء وهل يتم إتباعها. نعم لا

لاحظ: يمثل ما هو موضح أعلاه عينة لتقرير مراجعة في شكل قائمة استقصاء تقوم على نعم، لا. ويمكن إلحاق أوراق إضافية لتفسير نقاط الضعف في الرقابة التي تم الإجابة علي أسئلتها بـ لا.

4/3 – تقارير المراجعة الوصفية التقليدية:

Regular Descriptive Audit Reports

يجب أن ينتهي عمل أغلب مهام المراجعة بإعداد تقرير مراجعة وصفي رسمي. وسوف يختلف شكل ومحتوى ذلك التقرير المكتوب بشكل كبير فيما بين مهام المراجعة الفردية وأقسام المراجعة الداخلية الفردية. فقد تكون تلك التقارير قصيرة أو طويلة. وقد يتم عرضها بطرق مختلفة، متضمنة مدى تضمين بيانات مالية أو نوعية. وسوف يتم عرض مشاكل وبدائل ذلك النوع من تقرير المراجعة المكتوب الرسمي بشكل مفصل في هذا الفصل.

5/3 - تقارير المراجعة الملخصة:

Summary Audit Reports

تصدر بعض الشركات تقريراً سنوياً أو دورياً يلخص التقارير الفردية التي تم إصدارها ويصف مدى محتواها The range of their content. وغالباً ما يتم إعداد تلك التقارير السنوية للجان المراجعة أو أعضاء الإدارة العليا. وتعد تلك التقارير مفيدة لمديري الإدارة العليا الذين لا يفحصون التقارير الفردية بشكل

نشط. وتسمح تلك التقارير في المنظمات التي لديها إدارة مراجعة داخلية كبيرة – لمدير المراجعة الداخلية برؤية كل مجهود التقرير Reporting بعين الاعتبار with more perspective وعلى أساس تجميعي.

4 – مداخل تقارير المراجعة المنشورة:

سوف يختلف شكل ومحتوى تقارير المراجعة المكتوبة النمطية. ويعد شكلي (3) و (4) أمثلة على الصفحات الافتتاحية introductory pages لتقرير مراجعة رسمي عن فحص وظيفة الشراء بمنظمة صناعية. ويجب أن تتضمن الصفحة أو الصفحات الافتتاحية العناصر التالية:

*** الموجه إليهم التقرير: Report Addresses and carbonees**

يجب أن يوجه التقرير لشخص واحد، غالباً ما يكون على الأقل مستوى تنظيمي أعلى من الـ auditee إلى جانب قائمة مختارة من carbonees تحددها المراجعة الداخلية. ويتضمن الأخير (carbonees) مدير الـ auditee والذي يعد مسئولاً عن استجابات المراجعة المدرجة بالتقرير، وأعضاء من الإدارة العليا، والأفراد أصحاب المصلحة مثل الشريك partner في فريق المراجعة الخارجية.

- **عنوان التقرير وأهداف الفحص:**

يجب أن يكون عنوان مختصر ومعرف definitive يقول للقارئ ما يتضمنه تقرير المراجعة، وسوف يكون مفيداً أيضاً للتقارير الملخصة الأخرى. ويجب أن يتضمن تقرير المراجعة فقرة statement مختصرة وواضحة بأهداف الفحص.

- **مجال المراجعة Scope وتاريخ العمل الميداني:**

غالباً ما يتم تضمين بعض المعلومات المختصرة عن مجال المراجعة والميعاد التقريبي للعمل الميداني لها مع فقرة أهداف المراجعة. فسوف تقود

عبارة بتقرير عن فحص "وظيفة الشراء للمكونات الالكترونية بقسم zyx" قارئ التقرير لتوقع تقرير مختلف عن عبارة بتقرير عن مراجعة وظيفة الشراء كلها.

- **المواقع التي تم زيارتها وتوقيت المراجعة:**

قد يمر وقت بين توقيت العمل الميداني وتوقيت نشر تقرير المراجعة النهائي بسبب التأخيرات المحتملة أثناء إنهاء تقارير المراجعة الراجعة إلى عديد من الأسباب. فيجب أن توضح صفحة الغلاف بالتقرير متى تم أداء العمل الميداني والمواقع التي تم زيارتها.

- **إجراءات المراجعة التي تم أدائها:**

يعد وجود فقرة مختصرة تصف إجراءات المراجعة التي تم أدائها مفيدة لقارئ التقرير. وتعد هذه المعلومات مهمة بشكل خاص إذا ما قامت المراجعة الداخلية بإجراءات اختيارية خاصة للوصول لرأيها.

- **رأي المراجع وفقاً لنتائج results الفحص:**

يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الداخلية تقييماً عادلاً Fairly general assessment لمدى كفاية overall adequacy الرقابة في المنطقة التي تم فحصها. على سبيل المثال، يمكن أن تكتب فقرة الرأي opinion statement كما يلي:

"لقد وجدنا الرقابة في المنطقة التي تم فحصها كافية فيما عدا ....".

"لقد تعرفنا على مشاكل رقابة هامة في المناطق التي تم فحصها. وكانت نتائجنا Findings .... ".

وقد تأخذ فقرة رأي المراجع عدة أشكال. وتشير عموماً إلى النتائج findings التفصيلية للمراجعة والتوصيات، والتي تلي تلك الصفحات الأولى من تقرير المراجعة الكامل. ويتضمن شكل (5) أمثلة لنتائج Findings المراجع

متضمنة في فقرة الرأي. ولا يوجد شكل واحد صحيح، ويجب أن يكون أسلوب Style قسم المراجعة متسق مع رغبات الإدارة.

شكل (3)

الصفحة الافتتاحية لتقرير مراجعة رسمي

شركة الثورة

قسم المراجعة الداخلية

تقرير مراجعة

وظيفة الشراء بقسم حديد التسليح

إلى : وليد عبد الوهاب ، رئيس العمليات

أحمد شحاته ، تمويل حديد التسليح

سامح عبد الوهاب ، مراقب شركة الثورة

محمد شحاته، شراء حديد التسليح

حسونة وحسين، مدينون ودائنون، محاسبون قانونيون CPAs

قام قسم المراجعة الداخلية بشركة الثورة بفحص review الرقابة الداخلية بوظيفة الشراء بقسم حديد التسليح. ويعد هدف فحصنا تقييم assess جودة بيئة الرقابة in place وإجراءات الرقابة التي يتم تشغيلها بوظيفة شراء حديد التسليح. ويقتصر عملنا على أنشطة شراء حديد التسليح بمراكز إدارتها head quarters facilities في بيرنينج ستامب وإن إي، ولا يتضمن أنشطة الشراء بالبرازيل ونيجيريا. ولقد أنهينا العمل الميداني لهذه المراجعة في 10 يناير 2011.

وقد تضمن فحصنا تقييم مدى كفاية إجراءات الشراء بقسم حديد التسليح والتزامهم بكل من إجراءات الشراء وإجراءات الشركة. ولقد

قمنا بأداء اختبارات مفصلة للإجراءات والتي رأيناها مناسبة، كما قمنا بفحص الرقابات على نظام معلومات قسم شراء حديد التسليح. بالإضافة إلى قيامنا بتأكيد مفصل detailed confirmation وتقييم لتأكيد الجودة quality assurance لعينة من موردي حديد التسليح.

وقد وجدنا أن الرقابة الداخلية على وظيفة الشراء بقسم حديد التسليح كافية بوجه عام. ولم نجد أي مناطق تحتاج إلى إجراءات تصحيحية لتحسين هيكل الرقابة الداخلية. وتعد نتائج Findings هذه المراجعة وكذلك الإجراءات التصحيحية المخططة للإدارة متضمنة في هذا التقرير.

ياسر شحاته

المراجعة الداخلية،25 يناير 2011

شكل (4)

صفحة إفتتاحية لتقرير ملخص

Summary Format Report Introductory Page

شركة الثورة قسم المراجعة الداخلية

تقرير مراجعة

وظيفة الشراء بقسم حديد التسليح

إلى : وليد عبد الوهاب ، رئيس العمليات

أحمد شحاته ، تمويل حديد التسليح

سامح عبد الوهاب ، مراقب شركة الثورة

محمد شحاته، شراء حديد التسليح

حسونة وحسين، مدينون ودائنون، محاسبون قانونيون CPAs

قام قسم المراجعة الداخلية بشركة الثورة بفحص الرقابة الداخلية بوظيفة الشراء بقسم حديد التسليح. وقد انتهى (اكتمل) فحصنا في 10 يناير 2011 وقد وجدنا أن الرقابة الداخلية على وظيفة الشراء بقسم حديد التسليح كافية بوجه عام كما وجدنا مناطق تتطلب تحسين الرقابة فيها. وقد وافق قسم الشراء purchasing function على أن يبدأ باتخاذ إجراءات تصحيحية لتحسين الرقابة به.

ياسر شحاته

المراجعة الداخلية، 25 يناير 2011

شكل (5)

أمثلة على نتائج Findings وتوصيات تقريرالمراجعة

أ – أوامر الشراء المتعددة: Blanket purchase Orders

تسمح أوامر الشراء المتعددة باستقبال مهمات supplies في صورة أجزاء نمطية متكررة الاستخدام دون الحاجة إلى إصدار أوامر شراء لسد النقص بكل صنف. وتسمح سياسات الشراء بالشركة بل وتشجع استخدام ذلك النوع من أوامر الشراء لتحقيق الرشد (التعقل) عند الشراء at a buyer discretion. ولقد وجدنا أن العديد من المشترين لأجزاء البضائع الصغيرة لا يستخدمون مفهوم أوامر الشراء المتعددة مطلقاً. وهم يقنعوننا بأنهم يعتقدون أنه يمكنهم الحصول على أسعار أقل بالتفاوض على كل عملية شراء على حدة.

لقد فحصنا نمط أوامر الشراء للعديد من البضائع متكررة الشراء ووجدنا فرص لتحقيق وفورات محتملة savings. على سبيل المثال، قد تم إعداد ترتيبات لأوامر شراء منفصلة مع موردين مختلفين لوحدات تحويل الكتروني معينة electronic Switch units. وقد اختلفت أسعار الموردين ارتفاعاً وانخفاضاً بحوالي 5% خلال مدة التسعة أشهر التي تم فحصها. ويمكن لأوامر الشراء المتعددة توفير سعر مضمون اعتماداً على الكميات المجمعة الإجمالية المشتراة.

التوصية: لا بد من تبني برنامج لأوامر الشراء برنامج لأوامر الشراء المتعددة لأجزاء البضائع متكررة الاستخدام، ويجب التفاوض مع الموردين الرئيسيين على اتفاقيات السعر وإجمالي الكمية. ويجب على قسم الشراء متابعة وفورات التكلفة والمنافع الأخرى الناجمة عن تطبيق البرنامج.

ب - مصاريف السفر المهنية Professional travel Expenses:

تتطلب سياسة السفر الخاصة بالشركة ضرورة أن يعمل موظفوها مع وكيل السفر الخاص بها لإيجاد أقل الأسعار لرحلات العمل. كما تنص سياسة السفر أن يحاول الموظفون الذين سيسافرون أن يكونوا بالمكان المقصود في غضون الساعة 12 ظهراً في أول يوم برحلتهم. وقد وجدنا أنه يتم تجاهل هذه السياسة من جانب الموظفين بقسم 22 – 88 بشكل فردي دون الاستعانة بوكيل السفر. كما يتم تحميل الشركة بهذه المصروفات دون دليل على بذل مجهود لطلب أقل تكلفة للسفر الجوي. وبالمثل، وجدنا أثناء فحصنا لسجلات السفر خلال آخر ستة أشهر أن أكثر من 5% من الموظفين قد تجاهلوا توصية أقل تكلفة من جانب وكيل السفر واختاروا تذاكر طيران ذات تكلفة مرتفعة وبالتبعية، فإن نفس الموظفين

قد قاموا بإجراء ترتيبات السفر التي توصلهم للمكان المقصود في أول يوم للرحلة متأخراً.

التوصية: لابد من تقوية السياسات لتشجيع تحقيق أقل تكلفة للسفر الجوي. كذلك لا بد من تطوير وإصدار سياسة معدلة للموظفين الذين يسافرون travel – mode – employees تؤكد على الحاجة إلى السفر بأقل تكلفة. وعندما يرفض الموظفون توصية وكيل السفر بأقل الأسعار، فلا بد من طباعة ذلك على دليل (خط الرحلة) تذكرة الطيران air ticket travel itinerary وتضمينه بتقرير مصاريف الموظف. ويقع على عاتق مديري الأقسام مسئولية تخفيض مصاريف السفر الجوي لموظفيهم.

ج – أمن المكاتب بعد ساعات العمل After hours office :Security

تقضي سياسة الشركة بأن يقوم موظفوا المكاتب بإزالة Clear their desks كل التقارير والمذكرات memos وباقي أوراق العمل في نهاية اليوم من كل مكاتبهم ويقوموا بتسجيل الخروج من على أجهزة الحاسب بمكاتبهم. وقد وجدنا – أثناء فحصنا لمناطق المكاتب بثلاث أماكن خلال فترة العمل الميداني – العديد من المكاتب مغطاة بأوراق تخص العمل والعديد من أنظمة الحاسب ثم تركها مفتوحة. وتعرض هذه الممارسات أمن الشركة إلى إمكانية الدخول غير المصرح به للأشخاص ويتيح لهم إمكانية رؤية الأوراق الخاصة بالعمل.

التوصية: لابد من تذكير كل الموظفين بسياسة أمن المكاتب بعد ساعات العمل. ويجب على قسم الأمن زيارة منطقة المكاتب من وقت لآخر بالمساء. ويجب تذكير الأشخاص الذين لا يلتزمون بهذه السياسة بملاحظات قسم الأمن".

وغالباً ما تتبع تقارير المراجعة الداخلية مدخلاً من العديد من المداخل الشائعة Common المختلفة. ولكل مدخل مميزات وعيوب آخذين في الاعتبار نوع المنظمة وأسلوب الإدارة ومهارات فريق المراجعة الداخلية والعديد من العوامل الأخرى. وترغب المراجعة الداخلية في توصيل ما قامت به وما وجدته وما يحتاج إلى تصحيح. ويواجه كل المهنيين بكم من المستندات الورقية إلى جانب الاتصالات الالكترونية، وهم مطالبون بقراءتها وفهمها والتصرف بناءً عليها. وترغب المراجعة الداخلية في إمداد قارئ تقاريرهم بالمعلومات الكافية لتفسير القضايا ولكن ليس بالكثير الذي يجعل أعضاء الإدارة يضعوا تلك التقارير على مكاتبهم مع وجود نية لقراءتها لاحقاً. وبدون معلومات لن يستطيع القارئ معرفة ما إذا كانت هناك مشكلة أو أن هناك بعض القضايا التي تتطلب اتخاذ مواقف، وذلك في حالة التقرير الملخص. أما بالتقرير المفصل overly detailed report بشكل زائد فقد يفقد القارئ النقاط الهامة بسبب الكم الكبير من البيانات المعروضة. وقد تتضمن بعض المداخل ما يلي:

أ – تقارير المراجعة ذات الاتجاه الشامل

Audit Report with Encyclopedic coverage:

تجتهد بعض تقارير المراجعة لعرض كم كبير من المعلومات عن النشاط الذي تم فحصه. ويعد هدفها من ذلك إمداد مستخدم التقرير بمصدر مرجعي in depth reference resource. وقد تكون تلك المعلومات ذات طبيعة تاريخية أو تتلاءم مع الموقف الحالي. وقد تغطي الممارسات والنتائج results التشغيلية أو تتعامل مع المعلومات المالية. ومن أمثلتها فحص نظام آلي موجه مالياً Complex finance oriented automated system.

ب – وصف إجراءات المراجعة التي تم أدائها:

Description of the Audit procedures performed

توفر تقارير المراجعة أحياناً كماً كبيراً من المعلومات المتعلقة بإجراءات المراجعة التي تم أدائها فعلاً. وقد يتم وصف خطوات المراجعة تفصيلاً كذلك مجال التحقيق verification الفعلي والاختبارات. ويتداخل هذا التقرير مع قوائم الإجراءات المتضمنة في الكتيب الإجرائي للمراجعة Audit procedural Manual. ويثار تساؤل حول مدى اهتمام قارئ هذا التقرير بهذه التفاصيل الإجرائية والغرض الذي يخدمه فعلاً. ويبدي أغلب مستخدمي تقارير المراجعة استعدادهم للاعتماد على كفاءة المراجعة الداخلية فيما يتعلق بهذه الأبعاد التقنية. ويصبح ذلك الوصف المفصل ذو قيمة عندما ترغب المراجعة الداخلية في وصف إجراء معقد مثل اتخاذ قرار بصياغة رأي اعتماداً على عينة مراجعة Decision Logic Forming Opinion. وعلى الجانب الآخر، يجب استبعاد أو الحد من مثل هذه الحسابات المفصلة لإجراءات المراجعة التقنية.

ج – تفسيرات مفصلة لنتائج المراجعة:

Detailed Explanations of Audit Findings

تتجه بعض تقارير المراجعة نحو عرض كم كبير من التفاصيل المتعلقة بنتائج results مجهودات المراجعة. وعلى الرغم من أن هذا الاتجاه يبدو مؤثراً، فإنه مشكوك فيه سواء كان عرض كم كبير من نتائج المراجعة أو كمية كبيرة من التفاصيل التي تصف النتائج تخدم غرض مفيد بشكل كافي. فربما يفقد القارئ بعض الأمور الهامة مع تقرير المراجعة كبير الحجم "كتاب". فيجب على تقرير المراجعة أن يمد القارئ بكم كافي من المعلومات عن نتائج Findings المراجعة ويسمح له بفهم القضايا التي يتضمنها.

د – التقرير الملخص بشكل كبير:

A Highly Summarized Repport

تصدر بعض أقسام المراجعة الداخلية تقاريراً ملخصة بشكل كبير توفر فيها معلومات فقط عن قيام المراجعة الداخلي بفحص موضوع معين The Topic area وعدم إيجاد استثناءات رقابية هامة. وتقوم هذه التقارير بأكثر شيء قليل Little more than من ذكر فحص المراجعة الداخلية لمنطقة معينة وإيجادها لبعض العناصر، والتي لا يتم تضمينها بالتقرير برغم أهميتها للقارئ. ولو لم تكن هذه التقارير الملخصة مدعمة للتقارير الطويلة الأكثر تفصيلاً (كما سيتم مناقشته لاحقاً) لما كانت هذه التقارير فعالة لاحتياجات معظم تقارير المراجعة الداخلية.

هـ – التركيز على القضايا الهامة:

Focus on Significant Issues

يعد التقرير الأكثر شيوعاً والأفضل هو الذي يركز فقط على القضايا الهامة. وتركز القضايا الهامة – هنا – على السياسات، ومداخل التشغيل، واستخدام الموارد، وأداء الموظفين، والنتائج results المحققة. ويهتم مديروا الإدارة العليا أساساً بالقضايا ذات تلك الطبيعة الهامة، ويرغبون بأن يتم إعلامهم بها ومساهمتهم في حل مشاكلها. وسوف تظل تلك القضايا مهمة وتستحق التقرير عنها إذا ما ارتبطت بمواقف كاملة. وتكمن الميزة في التركيز على القضايا الهامة في إمكانية حصول مديري الإدارة العليا على المعلومات التي يحتاجونها دون الخوض في تفاصيل. ويجب على المراجع الداخلي الحديث إتباع ذلك المدخل عند إعداد تقارير المراجعة.

ويختلف شكل وطريقة عرض تقرير المراجعة من منظمة لأخرى. وبمجرد كتابة تقارير المراجعة، فيقوم برنامج تشغيل الكلمات على الحاسب بتغيير أسلوب Style وشكل العديد من التقارير اليوم. وتصدر تقارير المراجعة الآن بحجم خط

الكتابة المرغوب فيه ومدعم بالرسومات أو في صورة الكترونية متاحة على شبكة الانترنت Intranet. وسوف يتم مناقشة استخدام رسومات وخرائط لعرض نتائج Findings المراجعة في الفقرات التالية. ولا بد أن يتضمن تقرير المراجعة العناصر المتعلقة بما قامت به المراجعة الداخلية، ومتى قاموا بذلك العمل، وماذا وجدوا. وتعد نتائج Findings وتوصيات المراجع جزءاً هاماً في تقارير المراجعة الداخلية.

5 – عناصر نتائج تقرير المراجعة:

قد يواجه المراجعون أثناء عملية الفحص باستثناءات متعلقة بالعديد من المناطق الواجب فحصها وفقاً لبرنامج المراجعة الموضوع وتعد استثناءات تقرير المراجعة هي موضوع نتائج المراجعة Findings. على سبيل المثال، قد يوجه برنامج المراجعة المراجع نحو فحص عينة من إيصالات Vouchers مصروفات السفر للتحقق من Check أنه تم الموافقة عليها أو ليست متسقة مع سياسات السفر، فبذلك يكون لديها أحد (أو أكثر) نتائج المراجعة الواجب الإفصاح عنها.

وسوف يواجه المراجعون بعدد كبير وتشكيلة (تنوع) من هذه الاستثناءات في أي عملية فحص. ويعد بعضها مهماً – مثل اكتشاف عدد جوهري من الإيصالات المعدة للدفع والتي ينقصها توقيعات الموافقة. في حين أن بعضها الآخر لا يعد مهماً نسبياً – مثل اكتشاف تقرير أحد الموظفين عن مصروفات الوجبة بمبلغ 25.5 جنيه برغم أن السياسة (سياسة الشركة) تتطلب أن تكون مصروفات الوجبة أقل من 25 جنيه. وعلى الرغم من اعتبار الحالة الأخيرة انتهاك لإحدى سياسات الشركة، فلا تكون الإدارة العليا مهتمة بتقرير ملئ بمثل هذه الانتهاكات غير المهمة. ولا يعني ذلك عدم اهتمام المراجع الداخلي بهذه المخالفات الصغيرة. فيجب مناقشة الاستثناءات الصغيرة للرقابة الداخلية مع الإدارة في نتيجة

Conclusion العمل الميداني.ولكن ليس بالضرورة أن تكون من نوع القضايا التي يتم الإفصاح عنها للإدارة العليا بتقرير المراجعة الرسمي. وقد تهتم المراجعة الداخلية بالإفصاح عنها في شكل نتائج ملخصة (مختصرة) فقط إذا ما تواجد عدد كبير منها!

ويجب على المراجع الداخلي أن يحلل أجزاء المعلومات Bits and pieces التي تم جمعها أثناء الفحص لاختبار ما يجب تضمينه بتقرير المراجعة النهائي. ويجب على المراجعة الداخلية في نهاية العمل الميداني أن تسأل نفسها عما إذا كانت توجد معلومات كافية لتطوير develop لنتائج المراجعة Findings، وإذا ما وجدت معلومات كافية لذلك فكيف سيتم عرضها. وتختلف أساليب العرض من مناقشات غير رسمية مع الإدارة المحلية إلى عرض رسمي في صورة تقرير مراجعة.

وتسمح نتائج تقرير المراجعة المعروضة في شكل شائع Common للقارئ أن يفهم قضايا المراجعة بسهولة. وبغض النظر عن طبيعة عمل المراجعة وتقريرها ما الخطأ وما الذي يحتاج إلى تصحيح. وأحياناً لا تكون نتائج تقرير المراجعة معدة جيداً well constructed برغم أهمية تلك النتائج بالنسبة للمراجعين الداخليين الذين أعدوا drafted وقراء التقرير. وقد راينا خلال سنوات خبراتنا أثناء فحص مسودات تقارير المراجعة الداخلية أمثلة سيئة Poor لنتائج المراجعة، فغالباً ما تجعل القارئ يتساءل عن المشكلة ويتعجب لماذا يجب أن يوجه اهتمامه؟. ويجب أن تتضمن النتائج الجيدة لتقرير المراجعة ما يلي:

أ – قائمة بالوضع: Statement of Condition

يجب أن تلخص الجملة الأولى نتائج results فحص المراجعة الداخلية للمنطقة محل الاهتمام. فيمكن أن تعطي مقارنة بين "ماهو كائن" What is "وما يجب أن يكون" What should be. ويلخص "ما هو كائن" وضع

Condition أو تقييم المراجعة الداخلية المبني على الحقائق المفصح عنها في عملية الفحص. ويعد الهدف من ذلك هو جذب اهتمام قارئ التقرير. وتتضمن الأمثلة عن قائمة وضع نتائج تقرير المراجعة Audit Report Finding Statements of Conditions ما يلي:

"تباع معدات الإنتاج التي توقف استخدامها obsolete باعتبارها صفقة at bargain rates وبحيث لا تتبع سياسات التخلص من disposition الأصول الثابتة".

"لم يتم اختبار خطة الطوارئ والاحتياطي Back up and contingency plan لنظام فواتير billing العملاء الجدد، كما أنها لا تتبع معايير الأمن الخاصة بالمنظمة".

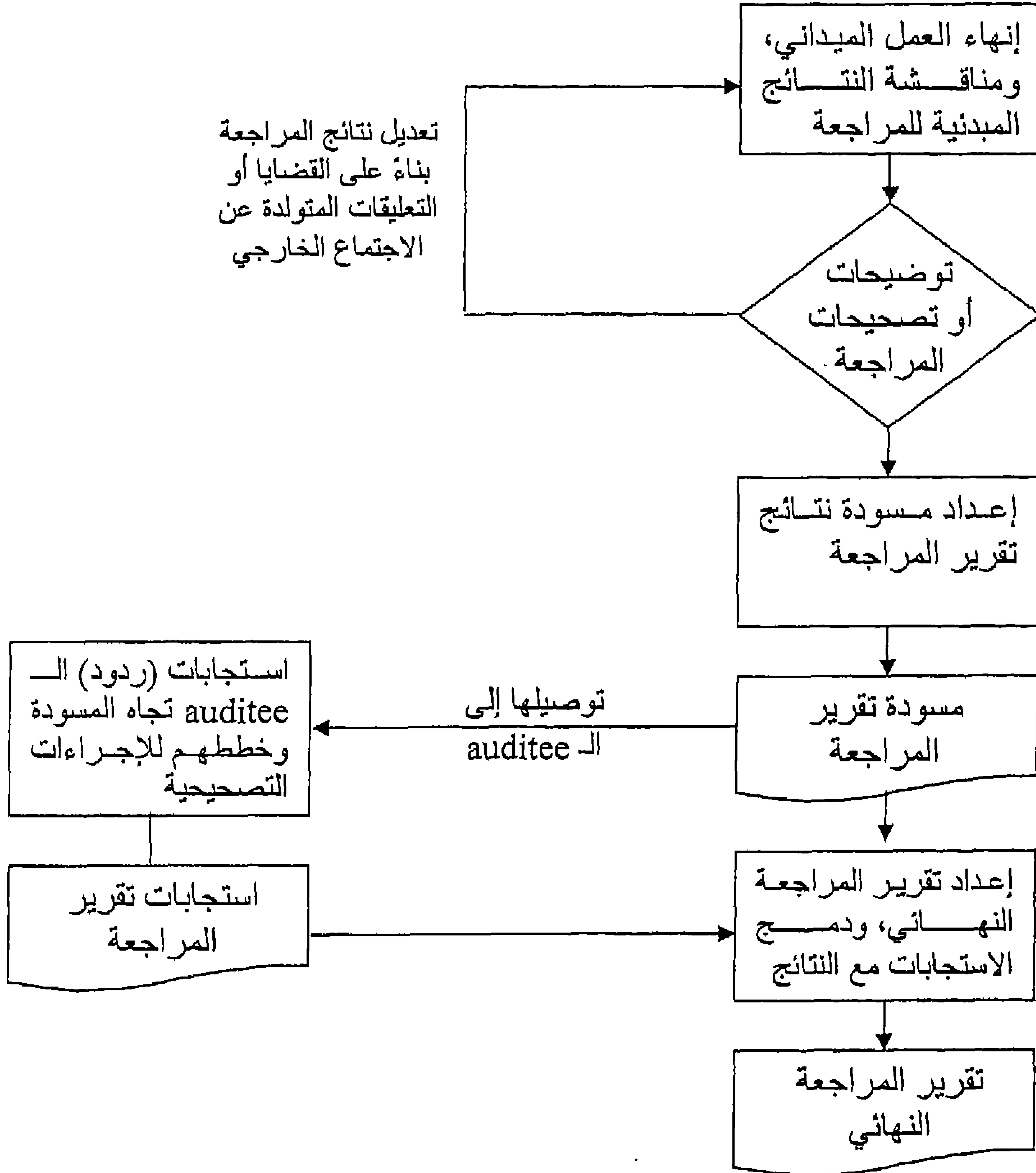
"لم يتم تقييم المخزون تحت التشغيل لقسم ABC Division بشكل صحيح وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً".

ب – ما تم إيجاده: What was Found

يجب أن تناقش النتائج Findings كلاً من الإجراءات ونتائج results تلك الإجراءات. ويمكن تلخيص النتائج Findings – اعتماداً على درجة تعقدها – في أقل من جملة أو قد تتطلب مناقشة مكثفة تصف إجراءات المراجعة. ويمكن أن تكون جملة "ما تم إيجاده" بسيطة مثل "اعتماداً على عينة من تقارير مصروفات الموظفين عن الربع الرابع من عام 2012، فإنه لم يتم استخدام وكالة تأجير السيارات المفضلة بالنسبة للمنظمة لأكثر من 65% من تقارير المصروفات التي تم فحصها". ويعد هذا الجزء من النتائج Findings أكثر كثافة، حيث تصف المراجعة الداخلية الإجراءات التي تم أدائها وما تم إيجاده. ويعرض الشكل رقم (6) أمثلة على نتائج Findings تقرير المراجعة.

شكل (6)

خطوات إعداد تقرير مراجعة



ج – معايير المراجعة الداخلية لعرض النتائج:

Internal Audit's criteria for preparing the finding

لا بد من وجود معايير أو قائمة بـ "ما يجب أن يكون" للنتائج Findings ليتم استخدامها في الحكم على قائمة الوضع statement of condition. ولن توجد نتائج للمراجعة Finding إذا لم توجد معايير. وتختلف تلك المعايير تبعاً للمنطقة التي يتم فحصها وأهداف المراجعة. وقد تكون تلك المعايير Criteria سياسات، وإجراءات، ومعايير Standards للمنظمة. ويقع على عاتق المراجعة الداخلية تطوير معاييرCriteria في بعض الحالات. وفي حالة مراجعة مدى فعالية بعض الإجراءات، فقد لا يكون هناك أهداف أو مقاييس موضوعة مسبقاً والتي قد تستخدم كمؤشرات، كما أن المعايير Standards قد تكون مصاغة في صورة عامة أو غير واضحة. ويجب أن تأخذ المراجعة الداخلية في اعتبارها ما يلي:

جـ/ 1 – معيار الحدود القصوى:Criteria of Extremes

يسهل تقييم الأداء غير الكافي أو الفائق، ولكن يصعب الحكم في حالة اقتراب الأداء من المدى average. وأحياناً يمكن للمراجعة الداخلية أن تستخدم حالات الحد الأقصى Extreme cases للأداء غير الكافي كمعيار لنتائج Finding التقرير. وقد يتسبب ذلك في أن تقر المراجعة الداخلية بأن بعض الأوضاع التي تم ملاحظتها تقريباً سيئة مثل ...."............ almost as bad as" .

جـ/ 2 – معايير التشابه: /Criteria of Comparables

يمكن إجراء المقارنات بين عمليات وأنشطة متشابهة لتحديد مدى نجاحها أو فشلها وأسباب الاختلافات. وبينما لا يعد جيداً ذكر أن قسم A أسوأ من قسم B بنسبة كذا %، فإن التقرير قد يقارن الحالة أو الظروف Conditions التي تم إيجادها بالمتورط أو بظروف/ حالات مماثلة بالمنظمة.

جـ/3 – معايير العناصر:

أحياناً يضع المراجعون الداخليون معاييرهم للأداء بشكل غير صحيح وبشكل واسع يجعل من المستحيل منه تقييم الوضع (الحالة/ الظروف) الواجب التقرير عنه reported condition وتعد تلك المعايير من النوع الذي ينص على "يجب على المديرين اتخاذ قرارات جيدة". ونعلم جميعاً بأن الاستثناءات تتواجد بشكل دائم regular. فيجب على المقياس الذي يتم التقرير عنه أن يعتمد على أساس تنظيمي ووظيفي أو على عناصر التكلفة المرتبطة بأنشطة معينة.

جـ/4 – معايير الخبرة:

تجد المراجعة الداخلية – في بعض الحالات – أنه من المفيد أن تعتمد على خبراء آخرين لتقييم نشاطها. وقد يكون هؤلاء الخبراء من خارج المنظمة أو جزءاً من فريق المنظمة التي يتم مراجعتها. وغالباً ما يقوى ذلك الدعم Supporting refrence نتائج المراجعة الكلية Overall audit finding.

جـ/5 – تأثير النتائج المفصح عنها:

The Effect of the Reported Finding

يجب أن تأخذ المراجعة الداخلية في اعتبارها مدى أهمية العنصر لتتخذ قراراً بتضمينه أو عدم تضمينه بتقرير المراجعة. فيجب على المراجعة الداخلية أن تزن weight الأهمية النسبية materiality، فإذا كانت النتائج غير ذات أهمية فلن تعتبر نتائج أصلاً. وإذا تم اتخاذ قرار بتضمين العنصر كنتائج Finding، فيجب توصيل communicate تأثير الوضع/ الحالة المفصح عنه reported condition، وتعد النتائج Findings التي ينتج عنها وفورات نقدية monetary savings أو التي تؤثر على عمليات المنظمة وتحقيق الأهداف ذات أهمية خاصة للإدارة.

جـ/6 – سبب انحراف المراجعة

The Cause or Reason for the Audit Deviation

تعد الإجابة على سؤال "لماذا" ذات أهمية خاصة للمديرين عند قراءة تقرر المراجعة. ويجب تفسير الانحراف عن المتطلبات أو المعايير أو السياسات قدر الإمكان. ويعطي تحديد سبب للوضع (الحالة) القائم أساساً لاتخاذ مواقف إدارية.

جـ/7 – توصيات المراجعة الداخلية:

Internal Audit's Recommendations

يجب أن تخلص نتائج Findings تقرير المراجعة بالتوصية بأداء إجراءات تصحيحية مناسبة. ويعتبر ذلك خلاصة conclusion نتائج المراجعة "ما يجب فعله؟" "What Should be done?".

وعلى الرغم من اعتبار وصف المراجعة الداخلية للأهداف، وإجراءات المراجعة التي تم أدائها، والرأي الذي تم إبدائه – كنتائج results للفحص – عناصر هامة بتقرير المراجعة الداخلية، إلا أن أعضاء الإدارة يقيمون جودة التقرير على أساس النتائج المفصح عنها reported Findings والتوصيات. وسوف يشكك الـ audite بمصداقية التقرير ككل إذا ما كانت أي من الحقائق المفصح عنها غير صحيحة، وذلك بغض النظر عن مدى قربها من الحقيقة. فقد يضع أي تحريف أو تشويه تقرير المراجعة بأكمله في موضع شك. ولذلك يجب على المراجعة الداخلية أن تبذل عناية قصوى Take extreme care عند التقرير عن نتائج المراجعة بشكل حقيقي ودقيق وإلا سيتم تجاهل كم هائل من عمل المراجعة الداخلية.

كذلك يجب أن تهتم المراجعة الداخلية بإعداد توصيات قوية وذات معنى وواقعية. ويجب أن تعطي التوصيات الاعتبار إلى تكاليف ومنافع المواقف البديلة التي تم التوصية بها alternative recommended. ويجب أن تكون التوصية اتخاذ إجراءات تصحيحية فورية وكاملة إذا أظهرت نتائج Finding المراجعة أن هناك انتهاك محتمل للقانون.

6 – إرشادات عرض تقرير المراجعة المتوازن:

يعد تقييم مدى كفاءة واقتصادية economy وفعالية الإدارة في تحقيق أهدافها جزءاً هاماً من مجهودات المراجعة الداخلية. ويتضمن ذلك الإفصاح عن كل من الظروف (الحالات/ الأوضاع) المرضية وغير المرضية المفصح عنها أثناء المراجعة. وبينما يجب دائماً وصف الظروف (الحالات/ الأوضاع) التي تحتاج إلى تحسينات، فيجب أن يقلل الاتصال من وصف نتائج المراجعة بشكل سلبي in totally negative terms. ويجب على المراجعة الداخليةأن تجتهد في تشجيع الإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وإبراز produce النتائج results. ويكون تقرير المراجعة الداخلية ناجح كلية إذا كانت الـ auditee متقبلة نتائج results المراجعة. كما يعد التقرير الذي يتضمن نتائج Findings تتعلق فقط بما كان صحيحاً قليل النفع بالنسبة للإدارة. ويجب على الإدارة أن تتبنى أسلوب تقرير إيجابي متوازن بمزيج من تعليقات مرغوبة (إيجابية) Favorable وغير مرغوبة مناسبة، وأن تعرض الأمور بتعقل in perspective وتؤكد على التعليقات البناءة بدلاً من التعليقات السلبية فقط.

ولتحقيق التوازن، فيجب على المراجعة الداخلية أن تفرز (تصنف) البيانات السلبية والإيجابية التي تم تجميعها أثناء كورس الفحص وتسأل نفسها السؤال التالي "ما هو نوع ومدى extent التعليقات المرغوبة والتي يجب أن يتم التقرير عنها كنتيجة result لهذه المراجعة؟". ولا يمكن تحديد laid down الإجابة بشكل دقيق.

ويمكن استخدام المعايير Criteria المستخدمة لتحديد النتائج Findings الهامة وذلك للتقرير عن العناصر التي تعتبر هامة اعتماداً على معايير Standards الأداء.

فعلى سبيل المثال، افترض أن هدف مراجعة ما هو تقييم وقتية ملء طلبات الشراء. فيجب أن ترتبط التعليقات بنتائج Findings التقرير بمقدرة أو عدم مقدرة المنظمة على ملء طلبات الشراء بشكل وقتي، وتتجاهل القضايا الأخرى غير المرتبطة. ويعد ما يلي أساليب لتحقيق التوازن:

أ – توفير تقارير المراجعة المتعقلة:

Provide Audit Reports with Perspective

يجب على المراجعة الداخلية أن تتجنب ذكر فقط العناصر التي تدعم خلاصتها conclusions وتجاهل العناصر التي تصرف الانتباه عن ذلك. ويتم إضافة Perspective عند إدراج التأثير النقدي Monetary effect لنتيجة ما، كذلك قيمة الحساب ككل الخاضع للفحص. فيعتبر خطأ قدره 1000 جنيه خطيراً عندما يكون جزءاً من مبلغ قدره 100000 جنيه ولا يعتبر كذلك إذا كان جزءاً من مبلغ قدره 10000000 جنيه.

ويجب أن تفصح نتائج التقرير – كلما أمكن – عن الكمية النقدية الكلية التي تم مراجعتها أو تسجيلها بالنسبة إلى قيمة الخطأ الكلية التي تم إيجادها. وتظهر أهمية Significance النتيجة بإتباع ذلك الإجراء. كذلك عند الإفصاح عن جوانب النقص deficiencies في جزء فقط من المنطقة التي يتم اختبارها، فسوف يتحقق التوازن بالتقرير بتحديد المناطق التي تم اختبارها ولم تتضمن جوانب نقص. وتعد هذه الممارسة متمشية مع إحدى سياسات المراجعة الداخلية التي تنص على الإفصاح عن الإنجازات وجوانب النقص.

ب – الإفصاح عن إنجازات الـ Auditee

بينما تتضمن عملية التقييم وزن Weight المجالات المرضية وغير المرضية في عمليات الـ auditee في ضوء أهداف المراجعة، فيمكن أن يضيف ذكر إنجازات الـ auditee في تحسين الرقابة أو تصحيح الأخطاء مع أوجه النقص المدونة noted أو المجالات التي تحتاج لتحسين إلى منفعة تقرير المراجعة كأداة إدارية. ويجب أن يتم الإفصاح عن إنجازات الـ auditee في ملخص التقرير Summary عندما تتأثر خلاصة Conclusions المراجعة بأهمية هذه الإنجازات، ويفصح عنها في النتائج Findings عندما يكون الإفصاح المفصل عن هذه الإنجازات ضروري أو مرغوب فيه.

ج – إظهار التصرفات المخططة: Show planned Actions

يجب أن يفصح تقرير المراجعة عن الحالات أو المواقف التي اتخذت فيها الـ auditee (أو خططت لتأخذ) إجراء تصحيحي قبل إنهاء (إكمال) المراجعة. كذلك قد لا تكون الخطوات الأخرى التي تتخذها الـ auditee لتصحيح نقص معين reported deficiency واضحة ولكن لابد أن يتم اعتبارها تصرف تقرير إيجابي Positive reportable action. فعلى سبيل المثال، قد تتعاقد الـ auditee مع مستشار خارجي للمساعدة في تطبيق الرقابات الداخلية التي تظهر الحاجة إليها في نظام للحاسب الآلي المشار إليه Covered بتقرير المراجعة. ولذلك يجب أن يتم تضمين هذه الترتيبات مع أوجه الضعف في الرقابة بالتقرير.

د – التقرير عن الظروف الملطفة:

Report Mitigating Circumstances

تتكون عادة الظروف الملطفة من العوامل المرتبطة بالمشاكل أو الظروف التي تم مناقشتها بتقرير المراجعة التي لا يكون للإدارة رقابة عليها (أو تقل رقابتها عليها). وبينما تقلل هذه العوامل من مسئولية الإدارة تجاه هذه الظروف، فيجب الإفصاح عنها كجزء من السبب Cause. وتتضمن الظروف الملطفة على سبيل المثال قصر الإطار الزمني المطلوب لتطبيق برنامج ما، أو ظروف الأعمال التي تتطلب تغييراً فورياً، أو نقص التمويل اللازم لإضافة موارد بشرية أو موارد أخرى لتحقيق الأهداف.

هـ – تضمين استجابات المراجعة كجزء من تقرير المراجعة:

قد تتضمن استجابة عميل المراجعة (Auditee)لنتيجة ما في معلومات تم تقرير المراجعة عنها بتوازن إضافي. فقد توضح الشركة محل المراجعة – بالإضافة إلى الإجراءات التصحيحية المخططة – إنجازات أخرى أو حقائق إضافية أو ظروف أخرى Circumstances.

و – تحسين الجودة اللفظية (التعبيرية) لتقرير المراجعة

Improving Audit Report Tonal Quality

يؤدي استخدام كلمات وأفكار إيجابية وبناءة بدلاً من السلبية والهدامة condemning إلى إعطاء تقرير المراجعة طابع إيجابي tone positive. فيجب أن تتجنب تقارير المراجعة الجمل التي تقر بأن الـ auditee "فشلت في إنجاز"، "لم تؤدي"، "لم تكن كافية" كما يجب أن تنتهج أفكار تقارير المراجعة منهجاً إيجابياً بناءً. ويتضمن جدول رقم (1) أمثلة على كيفية إعادة صياغة الجمل السلبية المفتوحة بتقرير المراجعة بشكل إيجابي وبناء. وبالمثل، يجب تجنب العناوين السلبية titles and captions حيث أنها لا تضيف للنتائج findings كما قد تشوه/ تحرف المواقف الفعلية. ويمكن استبدال عنوان سلبي "Inadequate controls over company cash controls" بـ "تحسين الرقابات على النقدية" أو "إجراءات تحصيل النقدية".

جدول (1)

أمثلة على الجمل السلبية والإيجابية بتقرير المراجعة

نتائج سلبية للمراجعة	نتائج إيجابية للمراجعة
1 – لقد وجدنا أن الرقابات بمنطقة ما ضعيفة بوجه عام.	1 – لقد حددنا المناطق التي تحتاج إلى تحسينات بالرقابات عليها.
2 – وجهت الإدارة اهتمام قليل نحو تحديث المستندات.	2 – لم يتم تحديث المستندات ووُجِدَت أولويات أخرى منعت من تحديثها.
3 – تسبب نقص اهتمام الإدارة في الفشل في تسوية هذه الحسابات.	3 – لاحظنا أن هذه الحسابات لم يتم تسويتها لعديد من الفترات الماضية.
	4 – لقد وجدنا عدد قليل جداً من المستندات الحديثة بهذه المنطقة.
4 – المستندات إما أن انتهت مدتها out of date أو غير موجودة.	5 – يعاني نظام المخزون من بعض أوجه الضعف الرئيسية بالرقابة. ويجب توجيه اهتمام أكبر لتصميمه.

5 – تم تصميم النظام الجديد للمخزون بشكل ضعيف. 6 – قد يتسبب الفشل في حماية كلمات المرور Passwords في غش إدارية. 7 – لم يتم توجيه اهتمام نحو حماية المخازن. 8 – يبدو أن المدير المسئول لا يفهم إجراءات الشركة بهذه المنطقة. 9 – لقد فشل القسم في عديد من عمليات برامج التدريب الخاصة به. 10 – لم يكن نظام الموازنة كافياً لمساعدة الإدارة في الرقابة على تمويل المشروعات.	6 – تعد الرقابة الضعيفة على كلمات المرور نقطة ضعف في الرقابة الداخلية. 7 – لابد من وجود رقابات جيدة على المخازن. 8 – لابد من تقوية التدريب على استخدام هذه الإجراءات. 9 – توجد العديد من الفرص لتقوية الرقابات على عمليات برامج التدريب. 10 – يساعد وجود نظام موازنة مناسباً للإدارة في الرقابة على تمويل المشروعات.

ولا يجب على المراجعة الداخلية صياغة جمل ناقدة عن الـ auditee. فقد يكون تقرير المراجعة والتقارير الفرعية له ناقدة بشكل كبير إذا ما تحققت المراجعة الداخلية من أن منطقة معينة لم تحظى بالاهتمام الكافي من جانب الإدارة. فإذا وجدت المراجعة الداخلية مشاكل جادة بمنطقة يتم فحصها، فيجب عليها تحديد المشاكل التي تعد هامة تحديداً واضحاً لو لم يتم إتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة. ويجب على المراجعة الداخلية أن تعطي الثقة عندما يجب ذلك، وأن تناقش الظروف الإيجابية والملطفة Mitigating بشكل مناسب.

7 – دورة التقرير عن المراجعة : Audit Reporting Cycle:

يعد غالباً من المرغوب فيه تطوير إطار عمل للتقرير النهائي بقدر الإمكان Filling in as much of it as possible. ويمكن جمع المعلومات

والإحصاءات المتعلقة بالمنطقة التي يتم مراجعتها أثناء المرحلة الميدانية Survey وتضمينها في أوراق عمل المراجعة. وتضمن هذه العملية أن يتم الحصول على المعلومات المطلوبة مبكراً في المراجعة، ويمنع من أي تأخير في عملية كتابة التقرير النهائي. بالإضافة إلى أنه يجب تحديد أهداف ومجال الفحص بشكل واضح في بداية المراجعة. ويخدم ذلك كإرشادات نافعة لفريق المراجعة في تخطيط وتنفيذ مهام المراجعة. حيث بمجرد تطوير وإكمال النتائج Fillings بالأقسام المناسبة بالتقرير مع أي تعليقات Comments للـ auditee.

ويعتبر تقرير المراجعة الكامل إحدى الخطوات – خطوة مهمة جداً – في العملية الكلية للمراجعة الداخلية والمتعلقة بتقييم والتعليق على مدى كفاية الرقابات الداخلية لخدمة احتياجات الإدارة. وتبدأ عملية تقرير المراجعة بتحديد النتائج Findings، وإعداد مسودة التقرير لمناقشة تلك النتائج والتوصيات المرتبطة بها، ومناقشة قضايا المراجعة – التي تم تحديدها مع الإدارة – مع عرض مسودة التقرير، وإكمال استجابات الإدارة لنتائج تقرير المراجعة، ونشر تقرير المراجعة الرسمي الذي يغطي المنطقة محل الفحص. ويظهر الشكل رقم (7) مراحل إعداد تقرير مراجعة.

شكل (7)

المراحل الحرجة لتقرير المراجعة

Audit Report Critical Phases

1 – تطوير مخطط للنتائج: Finding out line

1 – 1 تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي لإجازة warrant النتائج findings.

1 – 2 الفحص لتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لدليل إضافي.

1 – 3 التحقق من أنه قد تم الأخذ في الاعتبار أسباب وتأثيرات النتائج.

1 – 4 تحديد ما إذا كان هناك نمط للقصور Deficiencies تحتاج إلى تغييرات إجرائية أو أن النتائج هي حالة منفصلة Isolated.

1 – 5 فحص الخطط للتأكيد على تعديل موازنة المراجعة عند الضرورة للتأكيد على التطوير الكافي للنتائج.

2 – إعداد المسودة الأولى:

2 – 1 فحص النتائج من أجل التطوير الكافي.

2 – 2 التحقق من أنه تم التقرير من النتائج بشكل محدد بدلاً من التقرير عنها بشكل عام.

2 – 3 التأكيد على فحص الأشكال check figures والحقائق الأخرى بأوراق العمل.

2 – 4 فحص أوراق العمل التي تدعم كل النتائج لأجل تحقيق كفاية التدعيم support والإفصاح عن العناصر ذات الأهمية.

2 – 5 التحقق من مدى كفاية التعبير tone، ووضع النقاط والفواصل punctnation، والهجاء spelling.

2 – 6 التحقق مما إذا كان هناك دعماً كافياً للتعبير عن الرأي، أو أن هناك حاجة إلى تأهيل ما qualification أو disclaimer.

2 – 7 تحديد ما إذا تم تطوير السبب والنتيجة والتوصيات بشكل كافي.

2 – 8 مناقشة طرق تحسين المستوى وأسلوب الكتابة مع المرؤوسين.

3 – المناقشة والإدارة:

3 – 1 تحديد ما إذا كانت الإدارة على علم بالمشكلة وما إذا قامت باتخاذ إجراءات تصحيحية.

3 – 2 اكتشاف أسباب الإدارة تجاه الحالات/ الأوضاع/ الظروف conditions.

3 – 3 التحقق من وجود حقائق Facts أو أحداث ملطفة لم يكن المراجع على علم بها.

3 – 4 تحديد أفكار الإدارة حول كيفية تصحيح الأوضاع conditions.

3 – 5 التأكد من أن الإدارة على علم بكل العناصر الهامة التي سيتم عرضها بالتقرير.

3 – 6 التأكد من بذل الجهود لتحقيق اتفاق على الحقائق والأوضاع.

4 – إعداد المسودة الأخيرة:

4 – 1 التحقق من تنفيذ كل التوصيات السابقة للتغييرات بالتقرير.

4 – 2 التأكد من أنه تم الأخذ في الاعتبار وجهات نظر الإدارة وذلك بشكل كافي.

4 – 3 تحديد أن التقرير مكتوب بشكل جيد وسهل الفهم.

4 – 4 التحقق من إتساق الملخصات Summaries مع صلب التقرير report body.

4 – 5 التأكيد على اعتماد التوصيات على الأوضاع conditions والأسباب المذكورة بالنتائج.

4 – 6 النظر في عدالة التعبير عن وجهات نظر الإدارة وكفاية حجتها rebutted بالتقرير، عند الضرورة.

4 – 7 فحص مدى استخدام رسومات وجداول Schedules – tables بالتقرير لتوضيح الأوضاع conditions المعروضة.

4 – 8 التأكيد على أن المراجع – الذي كتب النتائج – مواقف على أي تغييرات تم إجرائها.

5 ـ الاجتماع المغلق:

5 ـ 1 التأكيد على أن الإدارة قد توافرت لها الفرصة لدراسة التقرير النهائي.

5 ـ 2 محاولة الحصول على اتفاق على أي نقاط للخلاف.

5 ـ 3 احترام (مراعاة) consider أي اقتراحات لتغيير محتوى التقرير ، متضمن كلمات محددة.

5 ـ 4 وجود obtain خطط حالية/ جارية لتحقيق المتابعة follow-up action من جانب الإدارة.

6 ـ اصدار التقرير النهائي:

6 ـ 1 التأكيد على تنفيذ التغييرات الأخيرة وفقاً للاجتماع المغلق.

6 ـ 2 فحص check التقرير للكشف عن الأخطاء المطبعية، typographical.

6 ـ 3 فحص review التقرير لتحقيق عرض متوازن، مع تضمين تعليقات إيجابية مع نتائج results المراجعة، كلما أمكن ذلك.

6 ـ 4 القيام بقراءة نهائية للتقرير للتحقق من المحتوى والوضوح والاتساق والالتزام بالمعايير المهنية.

وبالرغم من أن قسم المراجعة الداخلية قد يقوم بتعديل alter بعض هذه الخطوات بشكل طفيف لتلائم احتياجاته، إلا أنه يجب أن تكون هذه العملية الأساس لإعداد تقرير مراجعة داخلية ملائم.

وبمجرد تطوير النتائج Findings، يجب على فريق المراجعة الداخلية فحص هذه النتائج مع أعضاء إدارة الـ auditee والتماس Soliciting الأفكار وفقاً لصلاحيتها. كما يجب مناقشة الأسباب الممكنة لنتائج المراجعة وجمع المعلومات الإضافية لإثبات أو نفي ظرف المراجعة المحتمل. وفي بعض

الحالات، يساعد موظفو المنظمة في الحصول على المعلومات لتطوير النتائج. وغالباً ما سيوفر الموظفون خلفية مفيدة عما إذا كانت حقائق المراجعة الداخلية صحيحة أو أنهم على المسار الصحيح. ويمكن تحديد مناطق الخلاف disagreement وإعادة حلها. وهناك منفعة أخرى من مناقشة النتائج مع موظفي المنظمة at a staff level وهي المساعدة في تحقيق الاتفاق (الوفاق) agreement وتشجيع تطبيق التصرفات actions. وعندما يتحقق الاتفاق، يمكن للمراجعة الداخلية أن تقلل من كمية التفاصيل المدرجة بنتائج تقرير المراجعة وبالتالي تقصير shorten عملية الكتابة وتقرير المراجعة.

1/7 – مسودة تقارير المراجعة: Draft Audit Reports

يجب إعداد مسودة تقرير المراجعة بشكل عام بمجرد اكتمال العمل الميداني للمراجعة ومناقشة المراجعة الداخلية لنتائجها المقترحة عن المراجعة Proposed audit findings مع الشركة محل المراجعة (Auditee). وقد تم استخدام مصطلح بشكل عام Generally لأنه أحياناً لن تكون مسودة التقرير ضرورية وذلك في حالة إعداد تقرير خاص للإدارة. وفي حالات أخرى، يجب على المراجعة الداخلية إعداد مسودة التقرير مع نتائجها المقترحة وتوصياتها مع وجود مساحة لاستجابات الإدارة. ويتم إرسال المسودة إلى المدير المسئول مباشرة عن المنطقة التي يتم مراجعتها، والذي يرد (يستجيب) ويخطط outline للإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها. وعندها سوف تقوم المراجعة الداخلية بجمع استجابات عميل المراجعة auditee، مع الصفحات الرئيسية للتقرير الأصلي header pages، ومسودة النتائج والتوصيات وذلك لإنتاج تقرير المراجعة النهائي.

ويعد كلاً من الاجتماعات المغلقة Closing meetings ومسودة التقرير خطوتان هامتان لتأييد Volidate كفاية ودقة النتائج المفصح عنها وصحة Soundness التوصيات المتعلقة بها وذلك قبل إصدار تقرير المراجعة النهائي.

وبينما يعد الأساس لهذا التأييد هو عمل المراجعة الذي قام به فريق المراجعة الداخلية، يحتاج العمل إلى تدعيمه بأنواع معينة من الفحص review والتأكيد confirmation والتي يشترك فيها موظفو الـ auditee بما فيهم (بشكل أساسي) مدير إدارة الـ auditee senior management. وتعد المنافع من ذلك التأكيد الإضافي مضاعفة. ويوفر ذلك فحص مزدوج cross-check لدقة واكتمال وجودة المراجعة. فقد يكون قد تم الإغفال عن حقائق هامة أو تم تفسيرها بشكل خاطئ. كذلك قد يكون هناك عوامل أخرى تؤثر على أمر معين والذي يكون معروفاً فقط لأفراد معينة. ويمر مثل هذا الكشف الـ auditee بدلالة هامة important check عما إ ذا كانت النتائج والتوصيات ستظل قائمة Stand up وفقاً للفحص الثاني later Scruiting. وتتمثل المنفعة الثانية في المساعدة في وجود علاقة شراكة مع الإدارة المحلية. وينشئ هذا النوع من الشراكة روح التعاون والالتزام لإيجاد Work out حلول كافية.

وبينما يجب أن يستمر نوع الصلاحية سالفة الذكر خلال كل مراحل الفحص، فيعد من أهم الطرق هو خلال عرض مسودة التقرير لإدارة الـ auditee. واعتماداً على طبيعة أهداف المراجعة وتعقد نتائجها، فيمكن عرض مسودة التقرير إما في الاجتماع المغلق في نهاية العمل الميداني قبل رحيل فريق العمل الميداني، أو توصيله للـ auditee بعد انتهاء العمل الميداني. وتتضمن إستراتيجيات توقيت توصيل مسودة التقرير ما يلي:

أ – في المؤتمر الخارجي: Al the Exit Conference

تعد معظم المراجعات معقدة أو أن هناك عدة تساؤلات أو توضيحات تؤدي إلى توصيل مسودة تقارير المراجعة في وقت المؤتمر الخارجي. وتعمل هذه الإستراتيجية فقط في مراجعة الالتزام Compliance type audits بالمواقع الميدانية أو مواقع الفروع الصغيرة Smaller field or branch locations

حيث تعمل التوصيات على تصحيح مشكلة التزام محلية local ذات أهمية أقل، مثل البضاعة المسعرة بشكل غير سليم بفرع تجزئة at a retail branch.

ب – قبل رحيل فريق المراجعة الميداني:

Before Departure of the Field Audit team

هنا يكون فريق المراجعة قد ناقش القضايا/ الأمور Concerns الهامة له مع الإدارة المحلية في المؤتمر الخارجي الرسمي ثم يعد مسودة التقرير متضمنة أي تعليقات أو توضيحات إضافية قد تنتج عن المؤتمر. وفي معظم المواقف، يعد هذا المدخل أكثر واقعية من إستراتيجية عرض مسودة التقرير في وقت المؤتمر الخارجي. فقد يتسبب الضغط لإنهاء عمل المراجعة في تقليل رغبة فريق المراجعة. في take shortcuts in their desire إنهاء الارتباط الميداني. وتعمل هذه الإستراتيجية بشكل أفضل مع مهام المراجعة البسيطة نسبياً.

جـ – بعد إنهاء العمل الميداني:

After the Completion of Fieldwork

في هذه الإستراتيجية، يعقد فريق المراجعة مؤتمره الخارجي لكنه يعود إلى مكتبه ليضع مسودة تقرير المراجعة عن الأيام أو الأسابيع القليلة القادمة.

وتجد معظم منظمات المراجعة الداخلية هذا المدخل الأفضل. فيكون لدى إدارة المراجعة الفرصة لفحص review عمل الفريق الميداني وإجراء تعديلات لمسودة تقرير المراجعة (إن لزم الأمر). فيتمثل الخطر هنا في أن فريق المراجعة الداخلية المسئول عن الفحص سوف يركز في اتجاهات أخرى ولن ينهي مسودة تقرير المراجعة في الميعاد المناسب in a timely fashion.

.وتتضمن مؤتمرات المراجعة المغلقة أو الخارجية أعضاء من فريق المراجعة والإدارة المحلية المسئولة عن المنطقة محل الفحص. ويتم في المؤتمر

فحص النتائج الرئيسية والتوصيات المقترحة، وتوفير فرصة لإعلام الإدارة المسئولة عن المنطقة محل الفحص – إلى المدى الذي يوجد اتفاق بين فريق المراجعة وأفراد الإدارة المحلية audit and local organization personnel، ولتأمين إتفاق إضافي على نتائج وتوصيات المراجعة.

ويمد المؤتمر المغلق المراجعة الداخلية بفرصة أساسية للتأكيد على مدى صحة Soundness نتائج المراجعة results وإجراء أي تعديلات ضرورية مبررةas justified لمسودة تقرير المراجعة. ويمثل ذلك فرصة رئيسية لإظهار الجانب البناء والمهني للخدمة والتي يمكن للمراجعة الداخلية أن تقدمها. ويمكن أن تمثل هذه الاجتماعات – برغم استمرارها في بعض الأحيان – وسائل رئيسية لبناء علاقات شراكة سليمة مع الـ auditee. ويجب أن يكون الهدف هو إيجاد إتفاق بقدر الإمكان لجعل تقرير المراجعة يوضح المواقف الكاملة.

وفي العديد من المواقف، يتم إرسال مسودة التقرير على الإدارة المحلية لفحصه والتعليق عليه قبل إنهاء التقرير. وتأخذ الإدارة المحلية والـ actual auditee وقت محدود لفحص مسودة التقرير لاقتراح تغييرات لطابعه العام its overall tone أو لنتائج محددة findings ولإعداد استجابات المراجعة الخاصة بهم. وبينما يجب على المراجعة الداخلية أن تشجع إدارة الـ auditee على طلب تغييرات لمسودة التقرير، فيجب أن يكون التركيز على القضايا الحقيقية Substantive بمسودة التقرير بدلاً من التركيز على الصياغة (التعبير) Wording.

ويجب على المراجعة الداخلية أن تطلب استجابات رسمية خلال ربما 14 يوماً بعد استلام مسودة التقرير. وعلى الرغم من اعتبار هذه الفترة قصيرة نسبياً بالمقارنة بالفترة التي قضاها فريق المراجعة بالعمل الميداني وإعداد مسودة التقرير، فيجب على إدارة الـ auditee تطوير استجابة سريعة بمجرد علمهم

بالنتائج findings والتوصيات المقترحة من المؤتمر الخارجي. وبينما يجب أن يحاول كلاً من المراجعة الداخلية وإدارة الـ auditee أن يعملا في نفس الإطار الزمني العام، فإذا قضت المراجعة الداخلية وقت مفرط inordinate في إعداد مسودة التقرير، فيجب عليهم إعطاء إدارة الـ auditee وقت أكبر لإعداد استجاباتهم لتقرير المراجعة.

وهناك ميزة في تقديم مسودات التقرير لإدارة الـ auditee في مرحلة متأخرة later تتمثل في إظهار اعتبار حقيقي للـ auditee. ويجب على المراجعة الداخلية أن تعمل مع إدارة الـ auditee لتجنب أي تأخير إضافي في إنهاء التقرير. ويعد إصدار التقرير بشكل عاجل عاملاً رئيسياً في فعاليته.

2/7 – تقارير المراجعة : المتابعة والتلخيص

Auditee Reports: Follow-up and Summarization

بمجرد تقديم الإدارة لاستجاباتها عن تقرير المراجعة، فيجب على المراجعة الداخلية تجميع هذه الاستجابات مع مسودة النتائج والتوصيات الخاصة بها لإصدار تقرير المراجعة النهائي. وسوف يتم توجيه هذا التقرير للمستوى الإداري الأعلى من إدارة الـ auditee على الأقل، مع نسخ للموظفين officers المناسبين بالمنظمة. ويعرض شكل (8) مثالاً على تقرير مراجعة مختصر لكنه كامل. ويعرض الشكل تقرير مراجعة محبر برغم مناقشة العديد من المناطق المحتملة للمراجعات التشغيلية بالفصول المتأخرة.

شكل (8)

مثال على تقرير مراجعة كامل

عزيزي الأستاذ / ....

أنهى قسم المراجعة بالشركة فحصه التشغيلي لهيكل الرقابة الداخلية لقسم المنتجات المضيئة بالمنظمة Bright Product Division Engineering Organization. ولدى هندسة المنتجات المضيئة ميزانية لعام 2-20 قدرها 13000000 دولار وهو مسئول عن البحث الفني وتصميم المنتج وتطوير خط إنتاج zit what ولدى القسم 1018 موظف منهم 916 مباشرون direct.

كان الهدف من فحصنا هو تقييم الرقابات على تخطيط واستخدام موارد المعدات equipment resource، والالتزامات بالسياسات، وفعالية وكفاءة الخطة الحالية للمنظمة.وقد تضمنت مراجعتنا – ولكنها لم تقتصر على – فحص التالي:

- الرقابات العامة للمنظمة على المشروعات الهندسية.
- الرقابات على استخدام المنظمة للمعدات الرأسمالية.
- الرقابات على دقة التقرير عن أجور العمالة غير المباشرة.
- مصروفات الأقسام، متضمنة فحص تقارير مصروفات السفر.

وقد اشتمل الفحص على العمليات عن الفترة من 1 يناير حتى 31 ديسمبر 2001 . وقد قام بالفحص روجارجي ويلسون مع مساعده كوني رودريجياس، خلال الفترة من 13 فبراير حتى 31 مارس 2002.

وقد خلص found فحصنا إلى أن قسم هندسة المنتجات المضيئة يتم إدارته بشكل جيد، مع وجود رقابات جيدة بشكل عام على موارده. بينما وجدنا أن الرقابة على مخزون المعدات الرأسمالية تحتاج إلى تقويتها.. وقد تم تلخيص نتائج findings مراجعتنا وخطط قسم المنتجات المضيئة للإجراءات التصحيحية بأسفل.

يأمل قسم المراجعة الداخلية أن يعبر عن تقديره للتعاون الجيد معه من جانبي الإدارة والموظفين أثناء الفحص.

النتائج والتوصيات

مخزون المعدات الرأسمالية:

لا تخضع المعدات الرأسمالية لرقابة إدارية مناسبة بقسم هندسة المنتجات المضيئة The Bright Product engineering organization. ولا يتم استخدام تقرير رسملة المعدات – المعد maintained وفقاً لمحاسبة الملكية Property Accounting- من جانبي القسم الهندسي engineering organization بشكل منتظم. وعلى الرغم من أن القسم يعد مسئولاً عن الأصول المخصصة له assigned to، فإن القسم لم يحصل على مخزون معدات رأسمالية لتلك المعدات لأكثر من سنة.

وقد اخترنا 50 وحدة من أكثر تقارير رسملة المعدات حداثة، ووجدنا ما يلي:

- لم يتم تحديد مكان locate ثلاث وحدات بقيمة رأسمالية أصلية original قدرها 119402 جنيه أثناء العمل الميداني. وتم إيجاد أحد هذه الوحدات بعد إصدار مسودة تقريرنا.
- وجدنا تسع وحدات لايوجد لها بطاقات tags تحديد الأرقام السرية للمعدات الرأسمالية.

ويعد السبب في هذه الاستثناءات هو نقص الإجراءات الكافية للتحقق من مخزون المعدات الرأسمالية والفشل في الاستخدام المتسق consistently لإجراءات بطاقات تحديد الأرقام السرية.

التوصيات:

يجب على القسم Engineering استخدام تقارير محاسبة الملكية الموجودة للرقابة على معداتها الرأسمالية بشكل أفضل. ويجب تذكير كل مديري الأقسام Section manegers الذين يثبتون معدات رأسمالية هندسية بالحاجة إلى وضع بطاقات التحديد Identification tags لكل معداتهم المثبتة حديثاً. ويجب على القسم engineering إتباع سياسة afull wall – to – wall inventory لمعداته الرأسمالية وجدولة فترة محددة لفحص المخزون على أساس الاستمرار ongoing basis.

*** استجابات الإدارة:**

سيتم إرسال Circulate نسخ من تقرير رسملة المعدات للمديرين المسئولين بشكل منتظم. تم اصدار إجراءات لتذكير المديرين engineering managers بالحاجة إلى فحص ذلك التقرير وللتأكيد على وجود بطاقات تحديد. سيتم أخذ take مخزون كامل من المعدات الرأسمالية المثبتة في يونيو 2-20. وسيتم تطوير إجراءات ليتم جرد Cycle-count المعدات الرأسمالية بشكل منتظم.

ويجب على المراجعة الداخلية – بمجرد إصدار تقرير المراجعة النهائي – أن تعد جدول للفحص من أجل المتابعة Follow-up review للتأكيد على إتخاذ الإجراءات اللازمة needed actions اعتماداً (بناءً على) على المراجعة. وقد تطلب الإدارة مثل هذا الإجراء في بعض الحالات. وبرغم وضوح الرغبة في اتخاذ إجراءات للمتابعة إلا أنه قد تظهر أسئلة عما إذا كان ذلك من المسئوليات

المناسبة Proper responsibility للمراجعة الداخلية وما إذا كان قيام المراجعة الداخلية بمثل هذه الإجراءات يؤدي إلى الإضرار under mine بمسئوليات المديرين فيما يتعلق بأنشطة معينة. وبرغم أن المعايير تنادي بالفحص من أجل المتابعة، إلا أنها تضع المراجعة الداخلية في دور الشرطي Policeman الأمر الذي قد يتعارض مع علاقة الشراكة المستمرة مع الـ auditee، مثل استعدادها للإجابة على أي تساؤلات، وفحص الموقف Situation مرة أخرى في ميعاد المراجعة القادمة لنفس المنطقة.

وقد تبنت معظم المنظمات مدخلاً وسطاً يكون فيه التنسيق لمتابعة توصيات تقرير المراجعة فييد مكتب آخر- عادة controller's organization أو بعض مجموعات الخدمات الإدارية المحايدة. حيث تبدأ الإجراءات التصحيحية من قبل الخط المسئول line responsible أو مدير الفريق، ولكن تصل made الاستجابات المجموعة المنسقة. وإذا ما وجد تأخير غير ضروري undue في التعامل مع التوصيات، فيمكن للمكتب التنسيقي أن يصدر تقرير حالة متابعة Follow-up status Report. وفي ظل هذا المدخل، فيمكن إمداد المراجعة الداخلية بنسخ من هذه الاستجابات من أجل توفير معلومات أو تكون المراجعة الداخلية على اتصال متبادل بالمجموعة المنسقة. ولا توجد إجابة نموذجية واحدة best answer عن كيفية التعامل handle مع جهود المتابعة Follow-up efforts، ولكن على الجانب الآخر on blance يبدو جيداً أن نخضع الدور الرسمي للمراجعة الداخلية بها. ويمكن طلب مساعدة المراجعة الداخلية على أساس خاص on a special basis، إما من جانب المكتب التنسيقي أو المديرين الأفراد individual managers. كذلك يمكن الإشارة إلى أن نقص في الإجراء action في ميعاد الفحص القادم للمراجعة الداخلية.

وتعد المراجعة الداخلية مسئولة عن إعداد تقارير مراجعة قابلة للقراءة ومفهومة ومقنعة. ويعد الهدف هو إصدار تقارير تجذب انتباه المديرين المسئولين عن الأنشطة التشغيلية المختلفة ويحفزهم induce على اتخاذ الإجراءات

التصحيحية الملائمة. وهناك هدف ثانوي من التقارير يتمثل في ترسيخ احترام جهود المراجعة الداخلية. ويجب إصدار تقارير المراجعة الداخلية بالأخذ في الاعتبار المعايير العشر التالية:

- الطابع المهني Professional tone.
- الدقة.
- لطف ولباقة Courtesy and tact.
- الاهتمام بـ الـ auditee.
- الإقناع Persuasiveness.
- هياكل جمل واضحة Clear sentence Structures.
- منطقية الفقرات Logic paragraphing.
- الاختيار المناسب للكلمات.
- نحو وهجاء جيد good grammar and spelling.
- المعالجة الطبيعية والترابط Physical processing and binding.

وتكتسب المراجعة الداخلية ثقل نهائي (إثراء) Final payoff للمعرفة الخاصة بها من الإجراءات actions التي تتخذها الـ auditee اعتماداً على توصيات تقرير المراجعة الداخلية. ويعد من عناصر تقرير المراجعة الجيد الجمع بين المهارات الفنية للمراجعة الداخلية والقدرة على توصيل النتائج results للأفراد بطريقة تضمن قبولهم والدعم النشط active support. وتظهر أهمية هذا الجزء من عمل المراجعة الداخلية الحاجة إلى رئيس director المراجعة الداخلية لتوجيه عناية خاصة لتقارير المراجعة. ويعني ذلك أنه يجب على الرئيس أن يشترك في تشغيل التقرير report process بشكل نشط، ويجب على كل مستويات فريق المراجعة الداخلية أن تفكر في احتياجات التقرير النهائي. كما يجب توجيه عناية مناسبة لمشاكل تطوير التدريب ببرامج تدريب المراجعة الداخلية. وتمثل التقارير قائمة بأوراق اعتماد credentials المراجعة الداخلية

عندما يتم نشر circulate والإشارة إلىrefer to وتطبيق هذه التقارير. وتعد تقارير المراجعة العامل الرئيسي التي يبنى عليها سمعة قسم المراجعة الداخلية.

8 – فرص التوصيل الفعال للمراجعة:

Effective Audit Communication opportunities

يعد الاتصال عنصراً فعالاً في كل مرحلة بأنشطة المراجعة الداخلية. فيتواصل communicate المراجعون الداخليون مع الآخرين خلال تقارير المراجعة الرسمية، واللقاءات الشخصية Face to Face encounters مثل في العمل الميداني للمراجعة أو اجتماعات المراجعة، وخلال مدى واسع من الاتصالات الرسمية وغير الرسمية. وعندما يحدث سوء فهم أو خلاف على مهمة مراجعة معينة أو عندما لايتم فهم توصيات المراجع بشكل سليم، فعادة ما يشير التحليل اللاحق للصعوبات لمشاكل في الاتصال. ويجب على المراجعين الداخليين أن يضعوا في اعتبارهم أن الاتصالات مع الأفراد تعتبر مقوم أساسي تقريباً في كل أنواع نشاط المراجعة. ويجب على كل المراجعين – وبصفة خاصة مديري المراجعة الداخلية – فهم كيفية تعظيم الرضا الوظيفي وتحسين الاتصالات والتعامل مع التعارضات (الخلافات) التنظيمية.

1/8 – تعظيم الرضا الوظيفي:Maximizing Job Satisfaction

يتحقق الرضا الوظيفي أولاً من الأمور المتوقعة مثل وجود ظروف عمل جيدة Pleasant بشكل معقول، والتعويضات العادلة compensation (متضمنة منافع معقولة)، والإشراف المؤهل. ولأن هذه الارضاءات Satisfactions متوقعة، فلا تعتبر عوامل تحفيز رئيسية للموظفين.

وقد تصبح مهدراً رئيسياً للغضب irritation وعدم الرضا إذا لم يتم توفيرها. ويأتي النوع الثاني من الرضا الوظيفي من المستويات العالية من التعبير عن الذات والإنجاز الذاتي self-fulfillment. ويتضمن هنا المهام ذات مسئوليات العمل الكبرى، والسلطة أكبر، والتي تتضمن فرص للتعلم والتطوير،

وتوفر فرص العمل الأوسع broader، والتي تعطي حرية أكبر لتحقيق النتائج results بدون قيود ثقيلة burden. ويتحقق ذلك النوع من الرضا خلال الكفاءة الإدارية القوية في التخطيط والتنظيم والإدارة والرقابة على الأنشطة، وبطريقة توفر الموارد. ويشعر الموظفون بالسرور لكونهم جزء من منظمة تدار جيداً، كما هو مثبت evidenced بسمعتها التي هي فوق المتوسط above-average وربحيتها ونموها. كما أن فرصة انضمام الأفراد المؤهلين لهذه المنظمات تكون أكبر.

وغالباً ما يطلق على الجهود المبذولة لتحقيق تعظيم الرضا الوظيفي في المستويات التنظيمية الدنيا lower إثراء وظيفي. ويمثل العامل في خط تجميع آلي الذي يربط جزءاً صغيراً عند تحرك السيارات التي يتم تجميعها جزئياً على الخط مثالاً كلاسيكياً لعمل ممل ومزعج. ويتحقق الرضا الوظيفي عندما يتم إعطاء العامل مهاماً أخرى والتي توفر قدراً من التنوع وتوسع من طبيعة ومجال مسئولياته. ولسوء الحظ، توجد بعض القيود التي تحد من الإثراء الوظيفي بسبب اعتماد بعض وفورات التكلفة بشكل مباشر على عمليات الإنتاج الآلية.

وعندما يشترك العامل – إلى حد ما – في تخطيط العمل وتطوير السياسات والإجراءات التي يتم إنجاز وإدارة العمل بناءً عليها، تؤثر المنافع المحتملة على كل من صاحب العمل والموظف (الموظف). ويمكن أن تستفيد كل المستويات بالمنظمة من خلال المدخلات التي تأتي من الخبرة والتعرض (الاحتكاك) المباشر للعمليات الفعلية. فتستفيد الإدارة من الاشتراك الأكبر للموظفين greater commitment، ويستفيد الموظفون من تعظيم الرضا الوظيفي ووجود أساس للمكافآت rewords عن أي إنتاجية أكبر ناتجة (محققة).

ويمكن ممارسة الإدارة بالمشاركة participative management بنجاح في كل مراحل العملية الإدارية – التخطيط، والتنظيم، وتوفير الموارد، والإدارة administering، والرقابة – وبصفة خاصة عندما يرتبط الأمر باتخاذ قرارات أساسية متعلقة بالأهداف والسياسات والإجراءات. وفي نفس الوقت، يجب أن

يكون هناك وعي مستمر بالمشاكل. وإذا ما أدرك موظفوا المستويات الدنيا أن جهود الإدارة بالمشاركة ظاهرية – على سبيل المثال، إذا لم يتم الأخذ في الاعتبار وجهات النظر المقدمة بشكل كافي أو عادل – فإن المدخل الإداري ككل قد يضر بشكل أكبر عما إذا لم تتم المحاولة أصلاً. وتتضمن القيود الأخرى نقص الوقت الإداري والحاجة إلى منع معلومات معينة هامة vital. ويجب على المراجعين الداخليين أن يأخذوا في اعتبارهم مفاهيم الإدارة بالمشاركة عند إعداد توصيات المراجعة، وعند تنظيم جهود منظمة المراجعة الداخلية الخاصة بهم.

ويعد تطوير معايير مناسبة للمكافآت والعقوبات (الثواب والعقاب) جزءاً هاماً في إدارة الأفراد. ويجب تحديد وتفسير – بشكل مناسب، وإدارة القواعد الحاكمة لتلك المكافآت والعقوبات عبر المنظمة. ويحتاج المراجعون الداخليون إلى التعرف على أهمية هذه المعايير في العلاقات الإنسانية، والحاجة إلى إدارتها بأسلوب يظهر الاهتمام الحقيقي والعدالة لكل المشاركين. وقد تحدث اختلافات في الرأي وعدم رضا عن النظام بسبب حساسية طبيعة أي نظام للعلاقات الإنسانية للمكافآت والعقوبات والمنظور المختلف varying objectivity للأفراد في تقييم العدالة. فسيحكم الأفراد على النظام بناءً على التأثير عليهم، وسوف تكون معاييرهم عدالة النظام كما تم تصميمه وإدارته.

2/8 – الاتصال الفعال:

يعد الاتصال الفعال – على أساس شخصي Person to person أو مع المجموعات الأكبر بالمنظمة – مكوناً أساسياً (رئيسياً) لنجاح المراجعة الداخلية. ويجب على المراجع الداخلي الحديث أن يتفهم المشاكل المرتبطة بالاتصال الفعال بشكل جيد وأن يتفهم كيفية التعامل مع cope هذه المشاكل بنجاح. فتظهر المواقف باستمرار في عمليات المنظمة عندما يحتاج فردان أن يتواصلا معاً. ويتضمن ذلك إعطاء تعليمات شفهية لمراجع بفريق مراجعة، ومناقشة مشكلة تشغيلية أثناء الاجتماع الخارجي للمراجعة، وتقديم نصح لموظف، ومقابلة interview موظف محتمل، وإجراء فحص review لأداء الفريق. وتتضمن كل

هذه المواقف علاقات شخصية مختلفة، ولكنها تتكون من تدفق ذو اتجاهين للرسائل والتي تتبع نموذج فني محدد definable technical model كما هو موضح بالشكل رقم (9). ويمكن وصف هذا النموذج كالتالي:

يمثل المراسل المتحدث الأول والذي لديه رسالة، ويجب أن توضع هذه الرسالة في شكل شفرة code، رموز، كلمات والتي يمكن نقلها عبر الصوت أو أي قناة أخرى. ويقوم المستقبل بحل الشفرة. وعندما يجيب المستقبل تحدث عملية مشابهة عند تدفق الرسالة إلى المتحدث الأول. ويجب على المراجع الخارجي تفهم هذه العملية لكي يحدد أنواع المشاكل التي قد تشوه الاتصال الفعال أو تمنعه فعلياً.

شكل (9)

نموذج اتصال الراسل والمستقبل

وتؤثر هذه المشاكل على كل الخطوات في نموذج الشكل رقم (9) وتتضمن هذه المشاكل ما يلي:

- عدم إعطاء اعتبار مناسب للعلاقة القوية بين الراسل والمستقبل. فسوف يختلف الاتصال بمشرف خط عن الاتصال بـ Senior officer.
- تجاهل الضغط العاطفي المؤقت temporary emotional Stress للراسل أو المستقبل. فقد يتحول الاجتماع الخارجي للمراجعة غالباً إلى موقف عاطفي لو لم يأخذ مسئول الاتصال بالمراجعة الداخلية internal audit communicator في اعتباره الضغط العاطفي المحتمل.
- عدم التقييم المناسب لطاقة المستقبل لتلقي وفهم الرسالة. فإذا واجهت المراجعة الداخلية مشكلة رقابة خطيرة Severe في منطقة فنية في عملها، فيجب توصيلها بشكل مناسب.

- استخدام الكلمات التي لها معاني متعددة والتي تنقل معاني غير مقصودة. ولقد ناقشنا هذه المشكلة مسبقاً أثناء مناقشتنا لإعداد تقارير المراجعة. ويعد كل هذا أكثر أهمية Critical في الاتصال اللغوي verbal.
- السرعة المفرطة في نقل الرسائل والتي تتلف الوضوح والمصداقية Credability.
- حث الراسل على إشباع الحاجات الشخصية، وبالتالي تقليل induce المقاومة العاطفية والعقبات blocks. غالباً ما ينظر للمراجع من جانب الآخرين كما لو أن لديه أجندة شخصية Personal agenda. وسرعان ما يدرك الآخرون ذلك مما قد يعوق الاتصال.
- الفشل في بناء الأسس الضرورية needed للرسالة الأساسية Core والتوقيت السيئ. ولا يتم توصيل أمور Concerns المراجعة الداخلية بفعالية عندما يتم القاء الضوء على هذه الأمور في ذيل (نهاية) الـ auditee Thrown in the lap of the audite.
- نقص الوضوح أو الإقناع بسبب مقاومة (كره) التسبب في عدم رضا المستقبل. وبينما يجب على المراجع الداخلي أن يعد حالة Case لوصف أمر ما بشكل مقنع، فلا يجب على المراجع أن ينقص الكلمات لتجنب وصف موقف به مشكلة. فيجب على المراجع دائماً أن يفهم وأن يوصل بوضوح أمر رقابي معين a Control Concern.
- تأثير المواقف غير اللغوية كنبرة الصوت Stone وتعبيرات الوجه، وأسلوب الاتصال manner. ويعد تشبيك الأقدام وإشارة نعل الحذاء تجاه المستمع إهانة شديدة في بعض الأماكن بالعالم.
- عدم الأخذ في الاعتبار ادراكات Perceptions ومشاعر المستقبل. ويجب على المراجعين محاولة فهم كيفية تلقي المستقبل للرسائل وحل شفرتها.

وتعد كل هذه المشاكل جزءاً من الحاجة إلى أن يضع المراجع الداخلي نفسه بموضع Perspective المستقبل ويأخذ في اعتباره كيفية تلقي الرسالة. أحياناً يطلق على ذلك اسم empathy. وعندما يحدث ذلك بحساسية وحكمة Judgement، فإن النتيجة تعد أساساً لمحادثة فعالة ذات اتجاهين. ويجب على المسئول عن الاتصال Communicator أن يفعل كل شئ لفهم كيفية تفكير وشعور المستقبل وليتواصل بأسلوب يعطي كل الاعتبارات الممكنة لتلك المعرفة. وبينما يكون لدى المسئول عن الاتصال احتياجات ذات أولوية كبيرة متعارضة Conflicting higher-priority needs والتي تمنع من تحقق الرضا الكامل للمستقبل، فوجود تفهم جيد لعملية الاتصال ككل لا يزال مهماً لتحقيق الخيارات التي تتسق مع الرفاهية الكلية للمنظمة بشكل كبير.

ويتعلم كلا الطرفين – وبصفة خاصة The main activator – من الأسئلة والتعليقات على ذلك التغذية العكسية. ويعد جزءاً من الاتصال ذو الاتجاهين المستمر بشكل فعال القدرة على استقطاب induce هذه التغذية العكسية للحد الأقصى وبشكل يعطي The main activator أفضل أساس ممكن لتحديد مدى تحقق الأهداف الإدارية. ويعد من الضروري توافر مداخل مختلفة لاستقطاب والانتفاع بالتغذية العكسية الجيدة.

وهناك مكون آخر مرتبط وهو الاستماع، ويعد مهماً للانتفاع من التغذية العكسية بشكل أفضل ولإظهار الفائدة في وجهات نظر الأفراد الآخرين. وبالعكس، فقد تكون النتيجة خلق استجابة عاطفية والتي تعوق قبول وفهم المستقبل لرسالة المرسل بشكل كبير.

3/8 – التعارضات (الخلافات) والتغيير التنظيمي:

يوجد لدى الأفراد احتياجات مرتبطة والتي ترتبط بالتناوب alternatively بالمنافسة والتعارض والتعاون. وينظر للتعارض تقليدياً على أنه مدمر وغير مرغوب فيه. وعلى الرغم من ذلك، فقد يعتبر التعارض مفيداً في تحقيق الرفاهية

التنظيمية إذا ما تم إدارته بشكل مناسب. ولايعني ذلك أن التعارض لا يمكن أن يخرج عن السيطرة. ويحتاج المراجعون الداخليون إلى تعلم الانتفاع من التعارض إلى الحد الذي يجعله بناء وأن يتحكموا به عندما يهدد بالخروج عن السيطرة ويعتمد تحقيق ذلك بفعالية على التفهم الجيد للأفراد ووجود كم كبير من الحكم العملي Practical judgment.

وتولد مهمة task المراجعة الداخلية ومسئوليات المجموعة المواقف التي توجد مرحلة المنافسة والتعارض المحتمل بشكل لايمكن تجنبه. ويتنافس الأفراد بشكل مستمر فيما يتعلق بأداء الوظائف من أجل المكافآت rewords في صورة وظائف أفضل، وتعويضات أعلى Compensation، التقدير (التمييز) الشخصي Personal recognition. كما تتنافس الوحدات التنظيمية على التقدير (التمييز) والموارد، والخدمات العامة common، والدعم الإداري. ويجب على هذه المنافسة أن تستقطب induce التفكير الخيالي imaginative والصحيح Sound والأداء عالي المستوى للعمل. وفي نفس الوقت، يمكن للقوى المتولدة أن تكون شديدة بحيث تجعل المتنافسين يلجئون لأي الطرق للفوز، بصرف النظر عما إذا كان هناك شك في مشروعية ومناسبة هذه الوسائل Questionable Propriety. وعند هذه النقطة، لا تحقق المنافسة نفع للمنظمة ويجب اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وتواجه الإدارة تحدي لاستغلال منافع المنافسة والتعارض الصحي healthy بشكل مهني مشروع ولكن مع الرقابة على العمليات لتجنب الإفراط (الزيادة).

وتمثل الرقابة الداخلية جزءاً مهماً جداً من تلك المجموعة التي تضم أمور المنافسة والتعارض. ويجد المراجعون أنفسهم غالباً في صراع مع عناصر مختلفة بالمنظمة أثناء عملية الفحص الذي يقومون به. وقد يسبب ذلك فقد الـ auditees لقدر من مقامهم التنافسي Level of Completive Standing خلال منظماتهم. فقد تختلف الـ auditees مع فريق المراجعة فقط على هذا الأساس. وسوف يحدث التعارض في عملية الفحص. ويجب على المراجع الفعال استخدام هذا التعارض

ليتواصل مع الإدارة ويقنعها باتخاذ إجراءات تصحيحية مناسبة. ويجب على المراجع الفعال أن يفهم كيفية الرقابة (التحكم في) على هذا التعارض.

وعلى الرغم من أن تحقيق الهدف المباشر – المتمثل في الفوز – يعد حافزاً هاماً ومرغوباً، إلا أنه يقع على عاتق كل مدير مسئولية جعل الموظفين يدركون أن هناك أشياءً أخرى أكثر أهمية من النصر الخاص (الفردي) Particular لتحقيق الرفاهية التنظيمية. كما يحتاج الأفراد إلى فهم أن الكيفية التي يتحقق بها الفوز أكثر أهمية من الفوز نفسه. ويجب تدعيم (تعزيز) هذه المبادئ باستمرار من خلال رفض المداخل التي لا تحقق المصلحة العامة Common interest. ويعني ذلك أنه يجب على الإدارة والمراجعة الداخلية أن تتدخلا involve وتكونا يقظتين باستمرار. فيجب على المراجعة الداخلية دائماً أن تراقب watch الراية الحمراء red flags والتي تشير إلى المشاكل المحتملة.

وتتواجد الضرورة إلى اتخاذ مواقف (إجراءات) حاسمة عندما يتم ملاحظة مواقف بها مشاكل Problem Situations. فقد يتم تعديل القواعد amend، وضبط discipline أفراد معينين، وتعديل readjust (إحداث تغيير صغير) المهام الشخصية، وما شابه ذلك the like. ولا يجب السماح للتعارض بأن يتطور للمرحلة التي يكون من الضروري معها اتخاذ مثل هذه المواقف. ويمثل ذلك تحدي إداري للانتفاع من التعارض ولكن دون خروجه عن الرقابة للمدى الذي يجعل منه غير منتج Counter Productive. ويتطلب ذلك الجمع بين القيادة الجيدة Leader Ship والحكم الجيد good judgment القائم على الفهم المناسب للأفراد.

وتتواجد الحاجة المستمرة إلى تحقيق التوازن بين الثبات والتغيير بالمنظمات. فتحتاج المنظمات إلى الثبات أثناء تطوير السياسات والإجراءات التي يتم بها تنميط العمليات لتحسين الرقابات الداخلية للتأكيد على التعامل الأفضل best عند تكرار الأنواع المتشابهة من الأحداث. وعلى الجانب الآخر، فتتطلب الظروف

المتغيرة تعديل السياسات والإجراءات. وتتمثل المشكلة في إيجاد توازن مناسب بين الثبات والتغيير المرغوب needed. ويبدو ذلك معقداً لأن إدراك التغيير المرغوب والعزم على إجرائه غالباً ما يكون صعباً جداً ومثيراً للجدل، حيث يصعب تحليل وقياس العوامل المتضمنة بذلك involved.

ويجب أن يتأثر التغيير بالأفراد ذوي الخبرة المطلوبة، والتمويل الكافي، والتوجيه الإداري القوي. ويتمثل أحد العوائق في اعتياد المنظمات على السياسات والإجراءات الموجودة وإتجاهها نحو تأييد تلك السياسات والإجراءات بشكل متميز، مما يجعل المنظمات غير واقعية وغير مستجيبة للحاجة إلى التغيير. وغالباً ما تواجه المراجعة الداخلية ذلك عندما توصي بتغيير واسع extensive للسياسات أو الإجراءات. كما لايقبل الأفراد التغيير برغم الحاجة إليه. وتنتصر الملاءمة convenience على الموضوعية objectivity. ويعني ذلك مواجهة المراجعون الداخليون غالباً قدراً كبيراً من المقاومة عند اقتراحهم التغيير، وبصرف النظر عن المزايا الحقيقية.

وفي المستويات العليا، قد تتضمن الحاجة إلى التغيير إستراتيجيات جديدة، أو مجازفات تجارية business ventures، أو تغييرات في المنتجات، أو سياسات مدعمة جديدة. وقد تتضمن التغييرات المرتبطة هيكل تنظيمي جديد، أو تغيير مواقع المصانع، أو عمليات إنتاج جديدة، أو تغييرات بالأفراد. ولا يقوم المراجعون الداخليون غالباً بإبداء توصيات للتغيير عند ذلك المستوى. وبينما يمكنهم بالتأكيد التوصية بتغيير إستراتيجية الإدارة الكلية، يمكن أن تتناول توصيات المراجعة الداخلية الحاجة إلى نظام معلومات جديد يتضمن تغييرات كبيرة drastic في طريقة الرقابة على العمليات، أو إحداث تعديلات صغيرة في مهام العمل عند المستويات الدنيا. وفي بعض الحالات، تتضمن تلك التغييرات فقط العادات أو Convenience الموجودة، بينما تتطلب تغييرات أخرى تعديلات

جوهرية. وبناءً على فهمنا للأفراد، فمن الطبيعي وجود مقاومة داخلية built in للتغيير تمتد من وجود اتجاهات قليلة minor attitudes إلى حد اتخاذ مواقف دفاعية متعمدة deliberate متضمنة أقصى شكل لها وهو التخريب. ويتمثل التحدي الإداري في أنه عند اتخاذ قرار معين يتضمن تغيير، فيجب تقليل والحد من أو على الأقل التحكم بشكل معقول في المقاومة الناتجة عن التغيير.

ويجب على المراجعين الداخليين عند إعداد توصياتهم فهم كيفية تعامل المنظمة مع التغيير. كيف يمكن للمراجعة الداخلية تحقيق التغيير المرغوب بشكل يخدم الرفاهية التنظيمية القصوى Higher Level؟ وتعتمد طبيعة ومجال الأنواع المختلفة من المواقف على جوهرية التغيير المحدد الذي تم التوصية به وذلك في كل الحالات.

ويعد تصميم وتطبيق الرقابات منطقة تعتبر فيها الاعتبارات الإنسانية مهمة لأن الأفراد يعطوا أولوية كبيرة لحريتهم في التصرف. وبينما يعد المديرون مسئولون إلى حد ما عن الرقابات الداخلية ويتأثرون بها Subject to them (مرتبطين بها) في نفس الوقت، فيجب الأخذ في الاعتبار تأثير تحسينات الرقابة التي تم التوصية بها على الأفراد. وربما لا يعد فهم الأفراد ومراعاة مشاعرهم Consideration هاماً في أي مرحلة من العملية الإدارية.

9 – تفهم أفراد المراجعة الداخلية

Understanding People in Internal Audit

ركزت مناقشة العلاقات الإنسانية على مصالح Interests كل المديرين في علاقاتهم ببعضهم البعض، متضمنة في ذلك العلاقات عند المستويات العليا أو مع موظفيهم. وبينما يعد ذلك مهماً للمراجعين الداخليين كجزء من فحصهم وتحليلهم للرقابات الداخلية، فيجب أن تكون كيفية إدارة المراجعون الداخليون لموظفيهم أمراً مهماً. بالإضافة لذلك، يواجه المراجعون الداخليون بعض المشاكل الفريدة

والمحددة عند ممارستهم أنشطتهم. وأغلب المراجعين الداخليين غالباً ما يكون لديهم مشكلة في تصور وجود مشكلة معينة Image problem. وقد ترجع هذه المشكلة إلى مصطلح "مراجع" كجزء من لقبنا المهني. وغالباً ما يُنظر إلى هذا المصطلح على أنه يعني التركيز المفرط على التفاصيل والالتزام أو قضايا الرقابة كما ينظر له على أنه مُهدّد Threatening. وقد يكون قد تم اكتساب هذه الصورة في الماضي بسبب الأسلوب الذي تم استعمال Used المراجعون الداخليون به مرة بالمنظمات. كما نتجت هذه الصورة بسبب أن بعض المراجعين لا يقومون بالقدر الكافي خلال عمل المراجعة وفيما يتعلق بالعلاقات الشخصية من أجل بناء صورة أفضل.

ويواجه المراجع الحديث مشاكل جادة في تغيير هذه الصورة. وتعد المراجعة الداخلية مشتركة مع بعض المسئوليات من النوع الواقي Protective type responsibilities في جعل الأفراد بالمنظمة ينظرون إليها على أنها عدو (خِصم). ويمتد الدور الكلي للمراجعة لأبعد من الدور الضيق المتمثل في توفير خدمات وقائية. فلم يعد المراجع الداخلي الحديث رجل الشرطة أو الرجل الأخضر الذي يقحم نفسه buries في التفاصيل. وعلى النقيض، يهتم المراجعة الداخلية الحديث بالرفاهية التنظيمية ككل في كل المستويات وعلاقتها بكل الأنشطة التنظيمية.

ويعد المراجعون الداخليون متخصصين في تحليل والإرتقاء promote بفعالية الرقابات الداخلية. ويتمثل التحدي في توسيع صورة المراجعة الداخلية كمهنة تخدم الرفاهية التنظيمية ككل. ويجب أن توضح المراجعة الداخلية – في عملية الفحص الخاص بها – أن تلبية الاحتياجات التنظيمية تعد جزءاً من البرنامج الكلي المطلوب mandated من جانب الإدارة العليا من أجل الوقاية Protection والاستفادة التنظيمية القصوى. ويجب أن تركز المراجعة الداخلية على هذه الأهداف للتأكد على أهميتها (أهمية المراجعة الداخلية) فيما يتعلق

بالعلاقات مع الأفراد. وعند هذه النقطة، يمكن تحقيق منافع أساسية أو تكوين علاقات عدائية.

وسوف تتضمن المنافع بالنسبة للمنظمة تفهم أفضل لدور المراجعة الداخلية والتفهم الشخصي من جانب أعضاء المنظمة بأن المراجعة الداخلية تهتم بمشاعرهم. ويعد أساسي Basic إدراك الأفراد لتأثير المراجعة واحتياجهم للشعور بالطمأنينة (الراحة) Need – as for as Possible – to put at ease. وتحتاج المراجعة الداخلية أن تخرج عن طريقتها Go out of its way لإنشاء علاقات شخصية Person – to – person طيبة.

ولا يمكن التأكيد بشكل زائد Overemphasize على الأهمية الكلية لتطوير أساليب اتصال فعالة للمراجعة الداخلية ولتطوير إجراءات لتحقيق علاقات إنسانية طيبة. ويجب عند تحقيق الاتصال عبر تقارير المراجعة الرسمية والمقابلات الشخصية Face to face أن يكون هناك إدراك لأهمية الأفراد وأهمية اعتبارهم عوامل رئيسية بكل الأنشطة التنظيمية. ولابد أن تجتهد المراجعة الداخلية لتحقيق أفضل توازن بين الرفاهية التنظيمية وتلبية الاحتياجات الإنسانية.

ويعتبر كل من الاتصالات والعلاقات تحديات مستمرة تتضمن نوعاً من الأهداف التي تتحرك للأمام باستمرار وذلك في كل المجالات. وفي نفس الوقت، يقدم نجاح المراجعة الداخلية في مقابلة ذلك التحدي إحدى أكبر الفرص لخدمة المنظمة ولتحقيق رفاهيتها القصوى.

الفصل التاسع

المراجعة الداخلية الحديثة

لتقارير الأعمال المتكاملة

Modern Internal Audit

of Integrated Business Reports

مقدمة الفصل:

بداية هناك دور متطور للمراجعة الداخلية في اتجاه العولمة من جهة ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من جهة أخرى، وهذا ما سنعرض له تفصيلاً على النحو التالي:

1 ـ الدور المتطور للمراجعة الداخلية:

لقد كلف مكتب المحاسبة العالمي Ernst & Young في يناير عام 2012 مؤسسة فوربس لاستطلاع الرأي (Forbes Insights) بإجراء استطلاع للرأي على نطاق عالمي عن الدور المتطور للمراجعة الداخلية.

وشمل هذا الاستطلاع كلاً من مديري إدارات المراجعة، المديرين التنفيذيين بالشركات وأعضاء مجالس الإدارة، وممثلين للمنظمات التي يبلغ إجمالي إيراداتها 500 مليون دولار أو أكثر، وتمثل تلك المنظمات 26 قطاع صناعي.

ولقد أوضح هذا الاستطلاع ما يلي:

أ ـ يعتقد 75% من المشاركين أن الإدارة القوية للمخاطر لديها تأثير إيجابي على أداء الأرباح في الأجل الطويل.

ب ـ يعتقد عدد مماثل أن وظائف المراجعة الداخلية لديهم لديها تأثير إيجابي على الجهود المبذولة لإدارة المخاطر.

ج – يعرف 80% من المشاركين أن وظائف المراجعة الداخلية لديهم بالإمكان تحسينها.

د – يعتقد 70% من هؤلاء المشاركين أنه ينبغي أن تحدث هذه التحسينات في خلال الأربعة وعشرين شهراً التالية.

1/1 – أهم خمس أولويات لتحسين المراجعة الداخلية:

لقد انتقلت الأولويات الأساسية لكل من مديري إدارات المراجعة وأصحاب المصالح بوضوح من مدى الالتزام والرقابات المالية إلى تغطية المخاطر والارتباط بالأعمال التجارية.

وعندما تم سؤال المشاركين عن مستقبل وظائف المراجعة الداخلية لديهم وأولوياتها كانت أولوياتهم الخمسة كما يلي:

أ – تحسين عملية تقييم المخاطر.

ب – تعزيز القدرة على متابعة المخاطر الناشئة Emerging.

ج – أن تصبح أكثر ارتباطاً بتحقيق أهداف الأعمال على مستوى المنظمة.

د – تدنية التكاليف الكلية لوظيفة المراجعة الداخلية دون المساس بتغطية المخاطر.

هـ – تحديد فرص توفير التكلفة في أعمالنا التجارية.

وبسؤال الأفراد ما هو نوع التأثير الذي أثرت به الإدارة القوية لمخاطر المنظمة على أداء الأرباح في الأجل الطويل؟ كانت إجاباتهم كالتالي:

- إيجابي بقوة 33%.
- أحياناً إيجابي 42%.
- لا يوجد تأثير على الإطلاق 10%.
- أحياناً سلبي 10%.

- سلب بقوة 3%.
- لا أعرف 2%.

وبسؤالهم؛ كيف تقيم وظيفة المراجعة الداخلية في منظمتك اليوم؟ كانت إجاباتهم كالتالي:

- فعالة جداً 19%.
- أحياناً فعالة 40%.
- لا هي فعالة ولا غير فعالة 31%.
- أحياناً غير فعالة 8%.
- غير فعالة جداً 2%.

وبسؤالهم؛ ما هي درجة العجلة في حاجتك لتحسين وظيفة المراجعة الداخلية بشركتكم؟ كانت الإجابة كالتالي:

- نحتاج لإجراء التحسينات خلال الـ 12 شهراً التالية 28%.
- نحتاج لهذه التحسينات خلال من 12 حتى 24 شهراً التالية 42%.
- نحتاج لهذه التحسينات ولكن ليس خلال الـ 24 شهراً القادمة 17%.
- لا نحتاج لإجراء أي تحسينات في الوقت الحالي 12%.
- لا أعرف 1%.

2/1 – الإتجاهات السائدة في الممارسة:

واقترح استطلاع الرأي، إضافة لذلك، أن المراجعة الداخلية ستواصل التركيز على مزيج من الأعمال التشغيلية وفحص تكنولوجيا المعلومات مع التركيز المتزايد على المخاطر التشغيلية والإستراتيجية، وأن تقييم مخاطر

المراجعة الداخلية، المتطلبات التنظيمية، وتقييم مخاطر المشروع ستظل أعلى ثلاث دوافع لخطة المراجعة وبذلك فهي تعكس أكثر أولويات التحسين.

وبالفعل تلعب المراجعة الداخلية دوراً أكثر أهمية في القضايا التنظيمية مثل:

- المشروعات الرأسمالية الكبيرة (49%).
- تطبيقات نظم تكنولوجيا المعلومات (42%).
- عمليات الإندماج والإستحواذ (37%).
- تعاقدات المواد الخام (32%).

وستظل التكنولوجيا منطقة التركيز الرئيسية لوظائف المراجعة الداخلية، حيث تمثل التكنولوجيا 18% من خطة المراجعة الحالية – النسبة التي تنوقعها ستزيد خلال العامين التاليين – وفي الحقيقة فقد اقترح 48% من المشاركين أن مخاطر خصوصية وأمن تكنولوجيا المعلومات ستظل على رأس الأولويات.

3/1 – تحقيق المواءمة الإستراتيجية (Strategic Alignment) لوظيفة المراجعة الداخلية:

بناءاً على الأبحاث السابقة والخبرة يعتقد أن الشركات التي تكون ممارسات إدارة المخاطر لديها أكثر نضجاً تتفوق على مثيلاتها مالياً.

ولكي تركز المراجعة الداخلية بشكل صحيح على المخاطر ذات العلاقة وتخلق القيمة وتساعد المنظمة على تحقيق أهدافها فإن المراجعة الداخلية تحتاج للتركيز على مواءمة إستراتيجيتها لتلك الإستراتيجية التنظيمية الشاملة.

وتحتاج وظيفة المراجعة الداخلية للقيام بأربع خطوات لتحقيق المواءمة الإستراتيجية، وزيادة إرتباطها بالأعمال التجارية ومساعدة الشركة على تحقيق النضج للمخاطر والتي تساعد على تحقيق أداء مالي أقوى، كما يلي:

(1) إستراتيجية النفوذ التنظيمي	إستراتيجيه النمو: مثل العضوية مقابل الإستحواذ، والمحلي مقابل الدولي	إستراتيجيه العلامات التجارية: مثل الأقساط مقابل المورد منخفض التكلفة، المميزات الرئيسية	إستراتيجيه دخول السوق: مثل دخول السوق،	إستراتيجيه المنتج: مثل تخصيص المنتج، وإدارة دورة الحياة	إستراتيجيه العمليات: مثل سلسلة التوريد، إدارة المشروع، مستوى المركزية

(2) تطوير إستراتيجية مراجعة داخلية متوائمة بشكل جيد

إستراتيجية المراجعة الداخلية :

- توافق / إتساق / الأفق الزمني مع الإستراتيجية التنظيمية
- يقودها (يحركها) توقعات أصحاب المصالح
- الإلتزام والقيام بالأعمال بشكل أفضل
- تنسيق المخاطر
- مبادرات المراجعة الداخلية

(3) توظيف العناصر الهامة في جميع المجالات

المتطلبات الإستراتيجية الهامة للمراجعة الداخلية

الأفراد ومعرفة القطاع	التنسيق المستمر للمخاطر	الإبتكار

(4) تشغيل المراجعة الداخلية مثل الأعمال التجارية

دوافع المراجعه الداخليه للاعمال التجاريه

التحديد	التخطيط	التنفيذ	التقييم
• تصميم التفويض الإستراتيجي. • تطوير ميثاق القيمة وبطاقة الأداء. • تحديد الهيكل التنظيمي بناءً على نموذج الأعمال التجارية.	• عمل تقييم للمخاطر. • التقييم مقابل الإستراتيجية ودوافع الأعمال التجارية الرئيسية. • تحديد الهيكل التشغيلي. • تطوير خطة مراجعة متوافقة إستراتيجيا.	• تنفيذ خطة المراجعة الملائمة. • إستخدام البيانات التحليلية في كل مكان.. • إعادة التقويم الدوري لخطة المراجعة.	• تقييم مؤشرات الأداء الرئيسية مقابل تفويض بطاقة أداء القيمة • إعادة تقييم الإستراتيجية وخطة المراجعة. • القيام بالتحسين المستمر

4/1 – الاستفادة من الإستراتيجية التنظيمية:

لخلق القيمة وتحقيق أقصى قدر من الإرتباط للمنظمة، يحتاج مديرو المراجعة لأن يكون لديهم رؤية، وفهم سليم لمتطلبات الأعمال التجارية الأعم للمنظمة.

وتستطيع المراجعة الداخلية إستخدام الإستراتيجية التنظيمية الشاملة للمنظمة لتحديد المخاطر الأكثر أهمية في سياق الإقبال على مخاطر المنظمة.

وستختلف عناصر الإستراتيجية التنظيمية باختلاف طبيعة الصناعة. وتعد هذه العوامل خاصة جداً بالأعمال التجارية. ولكي تظل وثيقة الصلة، تحتاج المراجعة الداخلية لاستخدام تقييمات المخاطر بناء على الأهداف الإستراتيجية للمنظمة.

والسؤال: هل المراجعة الداخلية لديها تفويض صريح وموثق بالتوافق مع إستراتيجية المشروع الشاملة؟ وكانت الإجابة كالتالي:

- لا، منفصلة ومستقلة عن الإستراتيجية الشاملة للمشروع 52%.
- نعم متوافقة مع إستراتيجية المشروع الشاملة 39%.
- لا، لا يوجد تقنين صريح للمراجعة الداخلية تم النص عليه 9%.

5/1 – محور التعلم الأساسي Key Learning:

لا تراهن عندما يتعلق الأمر بمعالجة المخاطر. كن أكثر ارتباطاً باستخدام إستراتيجية الأعمال التجارية للمنظمة لتحديد المخاطر الأكثر أهمية. هكذا قال مشارك من غير المراجعين. وقال:

- يجب على المراجعة الداخلية أن تضع إستراتيجية لمدة من ثلاث لأربع سنوات وذلك على أساس سنوي.
- إذا غيرنا فقط شئ ما – فإن قوائم أخلاقيات الأعمال التجارية أو أي تغيير رئيسي آخر في الأعمال التجارية – من شأنها أن تظهر ضمن الأولوية.

6/1 – تطوير إستراتيجية المراجعة الداخلية المتوافقة جداً:

أضاف العديد من مديري المراجعة لدورهم الشروع في رحلة لتحويل وظائف المراجعة الداخلية لديهم. ولكنها أحياناً تكون تكتيكية في طبيعتها ولا تركز على التخطيط الإستراتيجي في الأجل الطويل للمراجعة الداخلية. وقد يكون للمراجعة الداخلية ميثاق وخطة سنوية، ولكن الكثير ليس لديهم خطة إستراتيجية محددة للمراجعة الداخلية. وإستراتيجية مفصلة تمكن المراجعة الداخلية من توافق أهدافها مع المنظمة.

وينبغي أن تتضمن إستراتيجية المراجعة الداخلية أفق زمني طويل الأجل (مثلاً: من ثلاث إلى خمس سنوات)، وتتضمن أيضاً خريطة طريق مبنية على أساس إستراتيجية المنظمة الشاملة، توقعات أصحاب المصلحة في المشروع، متطلبات تنظيمية ودور وظائف المخاطر.

وبشأن مداخل وإستراتيجيات المراجعة الداخلية يمكن تصور ما يلي:

	(1)	(2)
(أ) مدخل مبني على المخاطر ↑	غير ذات أولوية وغير فعالة فالمراجع يحدد مستوى خطر العمليات ولكنه لا يستطيع تحديد الأولوية الإستراتيجية	تعظيم المراجعة الداخلية للمشروع فالمراجعة متوافقة إستراتيجياً ومبنية على أساس المخاطـــــر
	(3)	**(4)**
↓ مدخل التدوير (ب)	المراجعة الداخلية غير السليمة للمشروع والقضايا التي تحددت عشوائياً كانت غير مخططـــة	المراجعة متوافقة ولكنها غير موضوعية ومتوافقة إستراتيجياً ولكنها تفتقر لتقييم المخاطر المستقبلية
	لا توجد إستراتيجية (ج) ←	→ متوافق إستراتيجياً (د)

محور التعلم الأساسي:

والمطلوب أن يقوم المراجع الداخلي بتطوير إستراتيجية محددة للمراجعة الداخلية، والتي تتوافق مع الأفق الزمني لخطة إستراتيجية المنظمة لزيادة التوافق التنظيمي وتحسين إرتباط المراجعة الداخلية مع الوظائف التشغيلية الأخرى.

7/1 – إيجاد توثيق إستراتيجي شامل وخريطة طريق:

لتنظيم وظائف المراجعة الداخلية يتطلب ذلك من المراجع القيام بأربع خطوات لإيجاد إستراتيجية متوافقة جيداً ألا وهي:

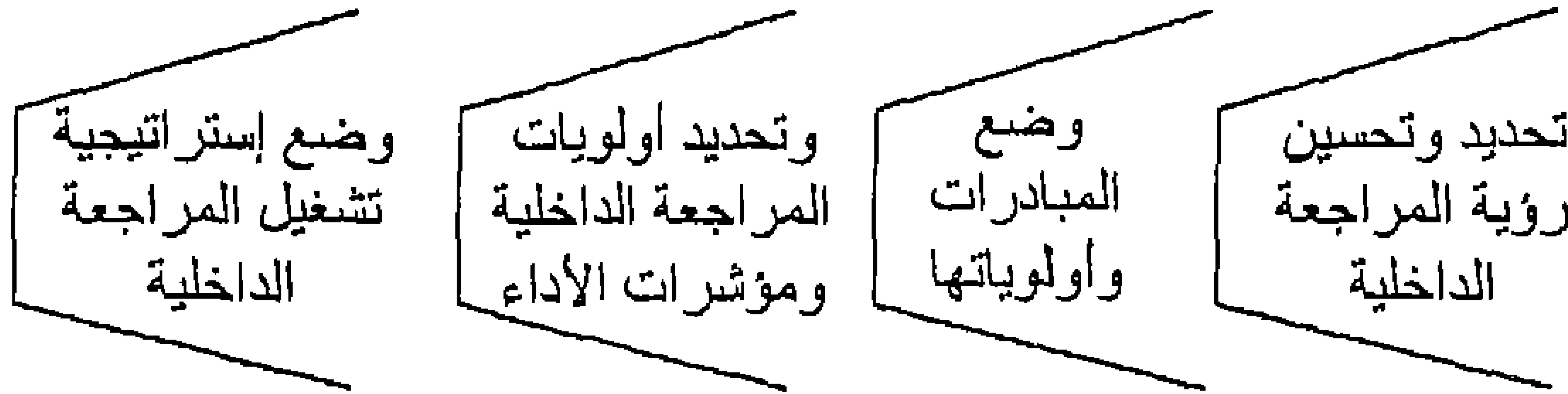
أ – صياغة الرؤية الإستراتيجية للمراجعة الداخلية؛ بأن يعرف الأدوار الوظيفية والمسئوليات، إحتياجات مجموعاتها الرئيسية من أصحاب المصالح، ماذا يكون تفويضها وماذا ينبغي أن تنجز وظيفة المراجعة الداخلية على المدى الطويل.

ب – أن يحدد ويضع أولوية المبادرات الإستراتيجية الرئيسية. بناء على التفويض والرؤية الإستراتيجية، يجب توافق المبادرات مع مخاطر الأعمال الرئيسية والأولويات المالية والتشغيلية الرئيسية. ويكون متأكداً من أن العمليات، المنهجيات، والأدوات، تلاحق التطورات حتى الآن وذلك أن المراجعة الداخلية لديها الرؤى الصناعية والوظيفية التي تحتاجها كما أن نماذج التوظيف تكون مرنة بما يكفي لتوقع التغيير ومعالجة المخاطر / القضايا الناشئة.

ج – أن يصمم مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الأولوية. وأن يحدد كيف تقيس المراجعة الداخلية نجاحها في مقابل المبادرات ذات الأولوية، كيف تتواءم مع توقعات أصحاب المصالح، وكيف تتبع الإنتاجية والمقاييس التي تعتمد على القيمة.

د – أن يطور إستراتيجية التشغيل، فيضع تفاصيل الأنشطة التي تمكن المراجعة الداخلية من تحقيق مبادراتها الإستراتيجية. ويحدد المعالم الأساسية وكيفية توصيل الوظيفة وتقديمها للمجموعات الرئيسية من أصحاب المصالح. وأيضاً، يجب أن يضع الخطوات في محلها والتي تمكن المراجعة الداخلية من التكيف مع الأولويات المتغيرة وبالتالي تستطيع تعظيم إرتباطها بالأعمال التجارية.

إعداد وثيقة إستراتيجية رسمية للمراجعة الداخلية



تنفيذ وتتبع وتعديل وتوصيــــل

والخلاصة؛ المطلوب من المراجع الداخلي عمل توثيق إستراتيجي يضع تفاصيل لرؤية إستراتيجية المراجعة الداخلية، المبادرات الرئيسية، مؤشرات الأداء الرئيسية ذات الصلة، وخطة للتطبيق والتي تضع خرائط للمبادرات مقابل خط زمني، الموارد والأولويات المتعارضة.

8/1 – توظيف العوامل المساعدة الهامة خلال دورة حياة المراجعة:

تعد العوامل المساعدة الدعامات الرئيسية التي يجب أن تمتلكها وظيفة المراجعة الداخلية يوم بيوم أثناء عملية التنفيذ. وتعد الموارد الملائمة، وجود مستوى مناسب من تنسيق المخاطر والإبتكار أموراً حاسمة لاستمرار النجاح.

ونظراً لتطور دور المراجعة الداخلية، وإرتفاع توقعات أصحاب المصلحة في المشروع لذلك تتطلب المراجعة الداخلية بشكل متزايد الكفاءات التي تتجاوز مجرد المهارات التقنية التقليدية.

فبالإضافة للمعرفة بالمراجعة الداخلية، يتوقع أصحاب المصالح من المراجعين الداخليين أن يكون لديهم القدرة على عمل فريق عمل مع الإدارة ووحدات الأعمال فيما يتعلق بالقضايا التجارية ذات الصلة.

كما أنهم يتوقعون أن يكون لموارد المراجعة الداخلية معرفة عميقة بالقطاع وفطنة بالأعمال التجارية.

وعندما طلب من المشاركين في استطلاع الرأي المجالات التي وضعت وظيفة المراجعة الداخلية لديهم خطط لكفاءة الموظفين فيها بحيث يتم تطويرهم، أشار 58% من هؤلاء المشاركين أن لديهم خطط لمهارات المراجعة الداخلية التقنية، بينما أشار 47% فقط أن لديهم خطة لإدارة الأعمال التجارية والقيادة، ومن المفاجئ أن 8% من المشاركين أشاروا إلى أنهم ليس لديهم خطة محددة للكفاءة على الإطلاق.

ومن المهم أن تفهم المراجعة الداخلية المهارات التي لديها، والمهارات التي تحتاجها وأين توجد الفجوة في كل مجال من مجالات الكفاءة. وهنا يوجد منهجان رئيسيان تستطيع المراجعة الداخلية اتخاذهما لجذب القدرات الصحيحة ألا وهما:

أ – برنامج تدوير المراجع Auditor Rotation Program يوفر هذا البرنامج الفرص للمراجعين للتناوب على المواقع الأخرى عبر وحدات الأعمال التجارية الأخرى، أو خلال الوظائف في مواقع أخرى من المنظمة.

ب – برنامج المراجع الضيف Guest Auditor Program.

يوفر هذا البرنامج الفرصة للموظفين الذين لديهم قدرة عالية على الأداء ولكنهم من مواقع أخرى في الشركة على أن يكتسبوا خبرة المراجعة الداخلية، وإمداد الوظيفة بمهارات متخصصة والتي ربما تتواجد في وظائف أخرى أو شركات أخرى

والخلاصة؛ أنه يجب على المراجع الداخلي تقييم وفهم المهارات التي لدى المراجعة الداخلية، والمهارات التي تحتاجها وما الذي يجب عليها فعله لسد هذه الفجوات.

وتم سؤال المشاركين كالتالي: في أي مجالات لدى المراجعة الداخلية خطة كفاءة محددة لتطوير العاملين؟

وكانت الإجابة كالتالي:

- مهارات المراجعة الداخلية الفنية 58%.
- دراية عامة بالأعمال التجارية 54%.
- إدارة أو قيادة الأعمال التجارية 47%.
- لا يوجد خطة محددة للكفاءة 8%.
- مهارات أخرى 2%.

وأظهر استطلاع رأي المراجعين المشاركين ما يلي: "أعتقد أن الخبرة وطريقة التفكير التي يكتسبها الشخص من العمل في قسم المراجعة – عام أو خاص – تعد فريدة من نوعها ويحولها الشخص إلى مواقع أخرى من الشركة.

ويتمثل الغرض من التناوب على وظائف المراجعة الداخلية والبقاء لمدة سنتين لاكتساب الخبرة من العمل في قسم المراجعة وذلك للتعلم بكيفية القيام بهذه الوظيفة والرقابة عليها وبالتالي فهي تعد وسيلة جيدة لنشر المعرفة وتحسين بيئة الرقابة في كل أرجاء الشركة.

9/1 – التنسيق المستمر للمخاطر:

لأن الشركة تتغير وتنمو فإن مخاطرها وأنشطة الإلتزام والرقابة بها غالباً ما تصبح مجزأة، مستقلة ومنحرفة ولهذا تؤثر على كل من الإشراف الحوكمي والأعمال التجارية نفسها.

وأحياناً توجد اتصالات متعددة للإدارة والمجلس والتي تتداخل مع بعضها البعض وتسبب تشويش.

بالإضافة لتوليد وفورات في التكلفة وتخفيض الإرهاق في الأعمال التجارية، فإن التنسيق بين وظائف المخاطر يمكن من تحسين تغطية المخاطر الرئيسية ويحرك رؤى إستراتيجية قيمة.

إن التقرير عن المخاطر، من منظور منسق، يمكن مجلس الإدارة من كسب منظور أوسع نطاقاً في مجال صحة المنظمة وإستراتيجية إدارة المخاطر لديها.

وعند السؤال، أشار أصحاب المصالح أنهم يسعون بشكل ملحوظ لإجراء تنسيق أعلى للمخاطر في ضوء السنتين أو الثلاث سنوات التالية. وبسؤال المشاركين:

- كيف يكون تنسيق الأنشطة التالية بين وظائف مخاطر المنظمة؟
- كيف يكون التنسيق الذي تفضلون أن يكونوا عليه؟
- بينما التنسيق مع وظائف المراجعة الأخرى مفيد فإن المراجعة الداخلية تحتاج لموازنة هذا التنسيق مع الحاجة للحفاظ على مستوى من الموضوعية والإستقلالية.

كانت الإجابة كالتالي:

أ – الوضع الراهن:

* تقييم المخاطر 40%.

* التقرير عن القضية 39%.

* تخطيط العمل 37%.

* السياسات والإجراءات 35%.

* عروض لجنة المراجعة / مجلس الإدارة 34%.

* تتبع القضية 31%.

ب – الوضع المطلوب:

* تقييم المخاطر 67%.
* التقرير عن القضية 67%.
* تخطيط العمل 58%.
* السياسات والإجراءات 67%.
* عروض لجنة المراجعة / مجلس الإدارة 63%.
* تتبع القضية 64%.

والخلاصة؛ على المراجع الداخلي التنسيق بين وظائف المخاطر لتحسين عملية تغطية المخاطر وعليه قيادة رؤى قيمة للأعمال التجارية. واستخدم عملية إعداد تقارير المخاطر المنسقة لإعطاء لجنة المراجعة منظور أوسع في مجال صحة المنظمة. وكما أوضح استطلاع رأي أحد المراجعين المشاركين:

"وثمة مجال متغير حيث حققنا بعض النجاح ألا وهو تحليل البيانات واستخراج البيانات إذا كان لديك الاستطاعة على استخدام البيانات في التحليل التنبؤي، وتحديد مؤشرات الخطر الرئيسية والأعلام الحمراء الأخرى Red Flags فهذا أكثر كفاءة وفاعلية".

10/1 – توظيف الإبتكار خلال دورة حياة المراجعة:

في استطلاع الرأي المشار إليه اتضح ما يلي:

- أشار 80% من المشاركين أنهم يستخدمون تحليل البيانات لتقييم المخاطر.
- أن 37% من المشاركين يستخدمونه لتنفيذ عملية المراجعة.
- 70% يستخدمونه للتقرير عن عملية المراجعة.
- ترى أغلبية واضحة من مديري المراجعة الداخلية أنهم يستخدمون تحليل البيانات.

وفي كثير من الحالات يتم استخدامها على أساس أنها مخصصة لغرض معين. وبدون الإمكانيات الإضافية لتخزين البيانات، وفي ظل معيار الممارسة القياسية أو المراجعة المستمرة وكذلك فإن نسبة صغيرة من موارد المراجعة الداخلية لديها المهارات لاستخدام تحليل البيانات.

وينبغي على المراجعة الداخلية أن تأخذ في اعتبارها وضع برنامج شامل لتحليل البيانات والذي يمكن أن يكون جزء لا يتجزأ من دورة حياة المراجعة بأكملها. وباستخدام التحليل يمكن إنتاج تقييمات مخاطرة أكثر تركيزاً، تنفيذ أكثر فعالية، تغطية للمخاطرة بشكل متزايد، وعملية إعداد تقارير بشكل أكثر فاعلية.

كما أن خيارات تحليل البيانات تكون متاحة لزيادة الاختبارات المبنية على أساس القواعد التقليدية متضمنة: التحليل المبني على النماذج Model – based، التحليل الإحصائي وتحليل النصوص، فضلاً عن التحليلات البصرية Visual.

وبسؤال المشاركين: من فضلك حدد ما إذا كنت قد استخدمت تحليل البيانات خلال أياً من المراحل التالية من دورة حياة المراجعة الداخلية؟ وجاءت الردود كما يلي:

- تقييم المخاطر 80%.
- تنفيذ المراجعة 73%.
- خلاصة عملية المراجعة وإعداد التقرير 70%.
- تخطيط المراجعة 67%.
- المتابعـــة 67%.

وخلاصة القول أنه يتم استخدام التحليل كجزء من البرنامج الشامل في دورة حياة المراجعة بدلاً من استخدامه لغرض محدد. كما أن وضع تحليل البيانات في خطة المراجعة يمكن المراجعة الداخلية من توجيه تقييم المخاطر، قيادة كفاءات المشروع واستخلاص النتائج التي تضيف قيمة ملموسة للأعمال التجارية، والتواصل بكفاءة مع لجنة المراجعة.

11/1 – تشغيل المراجعة الداخلية مثل الأعمال تماماً:

Run Internal Audit Like a Business:

تحتاج المراجعة الداخلية أن تعمل مثل غيرها من جوانب الأعمال، وأن تعقد على نفسها (تهتم وتتحمل) مسئولية التميز التشغيلي والتحسين المستمر ومتابعة (وتعقب) النتائج.

وينبغي على وظيفة المراجعة الداخلية أن تقوم بتحديد وتخطيط وتنفيذ وتقييم المسببات Drivers بغرض:

أ – تصميم ميثاق القيمة وبطاقة الأداء.

ب – تحديد هيكل التشغيل الأمثل.

ج – إجراء عملية تقييم لمخاطر الوقت بصورة فورية.

د – التركيز على التنفيذ وخطة المراجعة الديناميكية.

هـ - تقييم النجاحات ومتابعة مؤشرات الأداء الرئيسية المحددة في بطاقة أداء القيمة.

وخلاصة القول أن إجراء المراجعة الداخلية على أساس معايير التحسين المستمر والتي يجري العمل بها في الوظائف التشغيلية أمر مطلوب. وكما أشار استطلاع رأي المراجعين المشاركين :

"أن تكون قادراً على إلقاء نظرة على مجمل الأعمال والعمليات – هذا ما يميز إدارة المراجعة الداخلية الجيدة عن غيرها".

12/1 – تحقيق التوافق الإستراتيجي لوظيفة المراجعة الداخلية:

Realizing Strategic Alignment of the Internal Audit Function:

أفاد استطلاع رأي المشاركين من أصحاب المصالح بما يلي:

"يوفر ميثاق المراجعة الداخلية توكيداً للجنة المراجعة، وأصحاب المصالح الآخرين، في المجالات التالية على سبيل المثال: المالية والمحاسبية، والغش، وأنظمة تكنولوجيا المعلومات".

وبشأن تصميم ميثاق القيمة وبطاقة الأداء لتحديد القيمة ينبغي أن يتضمن / يشمل ميثاق القيمة بياناً برؤية A Vision Statement، والتزام المراجعة الداخلية بما يلي:

أ – تقديم خدمة متناسقة ومسلسلة وعالية الجودة للمنظمة.

ب – أن تكون حافزاً لتعزيز الأداء الرقابي للمنظمة.

ج – العمل كمحفز لتعزيز كفاءة البيئة الرقابية للمنظمة.

إن تطوير ميثاق القيمة يمكن المراجعة الداخلية من القياس الفعال للقيمة والتي تقدمها للمنظمة. بالإضافة إلى ميثاق القيمة، يعتبر تطوير بطاقة أداء للقيمة أمر ضروري لقياس نجاح عملية المراجعة الداخلية.

وتركزت مؤشرات الأداء الرئيسية التقليدية على مستوى جهد المراجعة الداخلية (أي الإنتاجية) مثل استخدام أو استكمال خطة المراجعة – كما ورد من قبل 41% من المشاركين في الاستطلاع ومع ذلك تركز مؤشرات الأداء الرئيسية والأكثر فاعلية على قيمة المراجعة الداخلية المقدمة للمنظمة. وتتضمن دوافع / محركات قياس القيمة ما يلي:

- تحقيق وحدة الأعمال لوفورات في التكاليف.
- تنفيذ الممارسات الرائدة.
- الأفكار المعيارية والتجارية التي تجلبها المراجعة الداخلية للأعمال التجارية.
- النسبة المئوية للموارد ذات العلاقة والتي تؤدي إلى زيادة عمق وقيمة المراجعة.

وخلاصة القول يجب استخدام ميثاق القيمة لإنشاء وقياس قيمة فعالة للمراجعة الداخلية يتم تقديمها إلى المنظمة. وهذا ما يمكن توضيحه كما يلي:

بيان الرؤية Vision Statement	ميثاق القيمة
الأهداف الرئيسية: - الأفراد - المشاركة المرتفعة للقوى العاملة - الأمن من الطراز العالمي World class safety **أداء المنتج والعملية:** - الرقم الأول من حيث الجودة - قيادة السوق - مدى توافر الريادة السوقية - الإيرادات - نمو ربحية السهم EPS - مؤشر أداء الطاقة an Energy Performance Score **عوامل النجاح الهامة.** - الأفراد - الجودة - المنتج - التوزيع - الأسواق الناشئة - السرعة	**خصائص المهارات القيادية:** • تنمية المهارات القيادية • المعرفة بمجال المراجعة Subject matter knowledge • التدريب ومنح الشهادات • الاستخدام • أهمية المراجعة على أساس المخاطر • أثر القيمة على الأعمال (عملية التحسين) • علاقات الأعمال، التركيز على المشورة والرؤي • مبدأ Six sigma • تغطية المخاطر **قياسات بطاقة أداء القيمة:** • وضع الموظفين / معالم الجذب إلى / من الأعمال • التفاعل الإيجابي مع فريق العمل والموظفين • ساعات التدريب، وتقديم الشهادات • حجم الفريق والاستفادة منه • تناول / معالجة المناطق مرتفعة المخاطر • رصد وحل القضايا • تقديم وتنفيذ التوصيات • التفاعلات التنفيذية وإدراجها بالمبادرات الرئيسية • التكاليف المدفوعة والمستردة، وتحديد وتنفيذ تحسينات الإيرادات • أفكار الأسواق الناشئة ومراقبة ورصد الرايات الحمراء (الأعلام الحمراء)

13/1 – إنشاء الهيكل المناسب للمراجعة الداخلية:

بداية لا يوجد "حجم واحد" من وظائف المراجعة الداخلية يناسب هيكل جميع المنظمات. ويمكن أن تكون المنظمة مركزية، أو غير مركزية، أو خليطاً ما بين الاثنين. وفي الحقيقة عندما تم سؤال المشاركين في الاستطلاع عن كيفية هيكل Structured وظيفة المراجعة الداخلية، كان هناك إنقسام بنسبة 50% - 50% بين الوظائف الممركزة في مكان واحد وبين الوظائف التي يتم هيكلتها بطريقة أخرى.

وعند اختيار هيكل المراجعة الداخلية، يحتاج مدير إدارة المراجعة الداخلية إلى التأكيد على أن هذا الهيكل يتوافق مع الهيكل التنظيمي الشامل، كما يحتاج أيضاً إلى النظر لكل من مزايا كل هيكل قبل اتخاذ القرار.

ومن ناحية أخرى فإن الوظائف المركزية تساعد على زيادة الإتساق والرقابة، وإدارة الطلب بالإضافة إلى الرؤية الشاملة للمنظمة ككل. ومع ذلك قد لا يكون فريق المراجعة قريباً بما فيه الكفاية من وحدات التشغيل أو الموقع الجغرافي لتقديم رؤي عميقة وقيمة إستراتيجية.

أي أن الوظائف المختلطة، والتي تعمل عادة كمركز إقليمي وكنماذج للحديث Spoke Models غالباً ما تستخدم من قبل المنظمات العالمية. وهذا الهيكل يميل إلى توفير أفضل فرص للوصول إلى المعرفة اللغوية، الثقافية، والتنظيمات المحلية، مع الحفاظ على أعلى مستوى من الاتساق.

أما الوظائف اللامركزية فتقدم أعلى مستوى من المعرفة التشغيلية للوحدة، والقدرة على الاستجابة، ويمكن أن تلعب دوراً استشارياً قوياً على المستوى المحلي، ومع ذلك يمكن أن تمنع الهياكل اللامركزية الاتساق العالمي والموضوعية. وبموجب هذا النموذج، يجب على وظائف المراجعة الداخلية أن يكون لديها علاقات قوية لإعداد وتوصيل التقرير. ولقد كانت نتيجة استطلاع رأي المشاركين في هذا الشأن كالتالي:

- المركزية : مكان واحد 49%.

- اللامركزية: على أساس وحدة الأعمال 35%.
- الهيكل المختلط 16%.

بالإضافة إلى ذلك فإنه من المهم للمراجعة الداخلية إتخاذ خيار الثقة استناداً إلى الثقافة واحتياجات المنظمة. إن العوامل التي قد تؤثر على عملية اتخاذ قرار بشأن تحديد الخيار المناسب والصحيح تشمل ما يلي:

- هيكل الأعمال الأوسع نطاقاً.
- ملف مخاطر المنظمة.
- التكلفة.
- متطلبات الاستقلال.
- التنوع الجغرافي.

وخلاصة القول يجب جعل خيار الثقة بشأن هيكل المراجعة الداخلية – المركزي، اللامركزي، أو المختلط – يعتمد على التوافق التنظيمي، ومدى تحمل المخاطر، وثقافة المنظمة. وكما أشار استطلاع رأي المراجعين المشاركين:

"يتم تعديل بعض من منهجيتنا حول تخطيط عملية المراجعة، تحديد دوافع المخاطر، بالشكل الذي يمكن أن يساعدنا في مواءمة واتساق مواردنا".

14/1 – إجراء التقييم الفوري للمخاطر:

Conducting Real Time Risk Assessment

يعتبر تحسين عملية تقييم المخاطر الأولوية لمدير المراجعة الداخلية والإدارة ولأصحاب المصالح على حد سواء. لأن تحديد المخاطر التي تعتبر جوهرية للأعمال التجارية هي الخطوة الأولى لرصد وإدارة المخاطر بشكل فعال. وتركز وظائف المراجعة الداخلية اليوم على إدارة المخاطر على مستوى المنظمة، والمشاركة مع الإدارة والربط المباشر مع الإستراتيجية وذلك لزيادة أهمية تقييم المخاطر.

كما أن التحليلات المبنية على البيانات تضع تركيزاً أكثر على مناقشات أصحاب المصالح، وتساعد في وضع إطار لتسهيل ورش العمل وتحديد نطاق فحص المراجعة الداخلية.

لقد تم سؤال المشاركين أياً مما يلي تعتقد أنها من العناصر الرئيسية في عملية تقييم المراجعة الداخلية للمخاطر؟

قم باختيار أعلى ثلاثة:

- التغطية على مستوى المنظمة 47%.
- المشاركة الفعالة من قبل إدارة وحدة الأعمال 45%.
- الربط مع إستراتيجية المنظمة والمبادرات الأساسية 40%.
- المشاركة الفعالة من قبل الإدارة التنفيذية 34%.
- المدخلات من الوظائف الأخرى لإدارة المخاطر 28%.
- المشاركة الفعالة من قبل المراجعة الخارجية 19%.
- ورشة العمل التي يتم تشكيلها رسمياً للتحقق من صحة وتحديد أولويات المخاطر الأساسية 14%.

وخلاصة القول أن المخاطر تتغير دائماً، وأن تقييم المخاطر السنوية لم يعد كافياً إذا أرادت المراجعة الداخلية أن تحافظ على أهميتها للأعمال. كما أن التركيز على التقييم المنتظم للمخاطر على مستوى المنظمة، ومشاركة الإدارة، والربط المباشر يعود إلى إستراتيجية الشركة بشكل عام.

15/1 – تنفيذ خطة المراجعة الديناميكية المركزة:

ينبغي على المراجعة الداخلية أن تقوم بتطوير خطة مراجعة وأن تركز على المقتضيات الإستراتيجية التنظيمية ومخاطر الأعمال الأساسية التي تم تحديدها خلال تقييم المخاطر بما في ذلك المزيج المناسب من كل من:

- خدمات الفحص الإستشارية والتوكيدية Advisory and Assurance Reviews.

- المراجعات الموضوعية Thematic Audits.
- المراجعة على أساس الموضوع (القضية) Issue – Based Audits.

ولم تعد المراجعة عملية سنوية، حيث ينبغي أن يتم تحديث خطة المراجعة بانتظام (على سبيل المثال، ربع سنوية) ووفقاً للأحداث الهامة. ويتم تطوير الوظائف الرائدة كخطة "3 + 9" خطة 3 شهور مجمدة وخطة سائلة 9 شهور.

Leading function are developing a "3 + 9" plan – Three month frozen window and Nine month Fluid plan.

ومع ذلك فإن 40% ممن شملهم الاستطلاع من مديري المراجعة الداخلية لا يزالون يعتمدون على عملية التحديث السنوي. وبالنسبة لهذه المجموعة، 6% لا يفعلون ذلك على الإطلاق. والخطر هو أنهم غير معدين أنفسهم للأحداث التي يمكن أن تنشأ على مدار السنة. وقد تكون هذه الأحداث ما يلي:

- المعاملات (عمليات الدمج والاستحواذ).
- إنتاج منتج جديد أو يضاف منتج قائم.
- الدخول إلى الأسواق الجديدة.
- إنتهاء صلاحية براءة الاختراع.
- التقاضي.

لقد تم سؤال المراجعين المشاركين: كم عدد مرات إجراء تقييمات لمخاطر المراجعة الداخلية وتحديث خطة المراجعة خلال العام؟

وكانت الإجابة كالتالي :

- سنوي 40%.
- نصف سنوي 31%.
- ربع سنوي 18%.
- أكثر من الربع سنوي 5%.
- لا يتم التحديث 6%.

وخلاصة ما سبق: يتم تحديث خطط المراجعة وفقاً لدورات الأعمال التجارية والأحداث الهامة مثل الاندماج أو الاستحواذ، إضافة منتج جديد، التقاضي. وكما قال المراجعون الداخليون:

"كنا ناجحين جداً عندما قامت لجنة مراجعتنا بإشراكنا في المزيد من أنواع الأنشطة الاستشارية بالإضافة إلى خدمات التوكيد وذلك لأن سجلنا الحافل يظهر أننا قيمة مضافة".

16/1 – إيجاد التوازن الصحيح والمناسب بين الخدمات الإستشارية وخدمات التوكيد:

Finding the Right Balance Between Assurance and Advisory Cervices

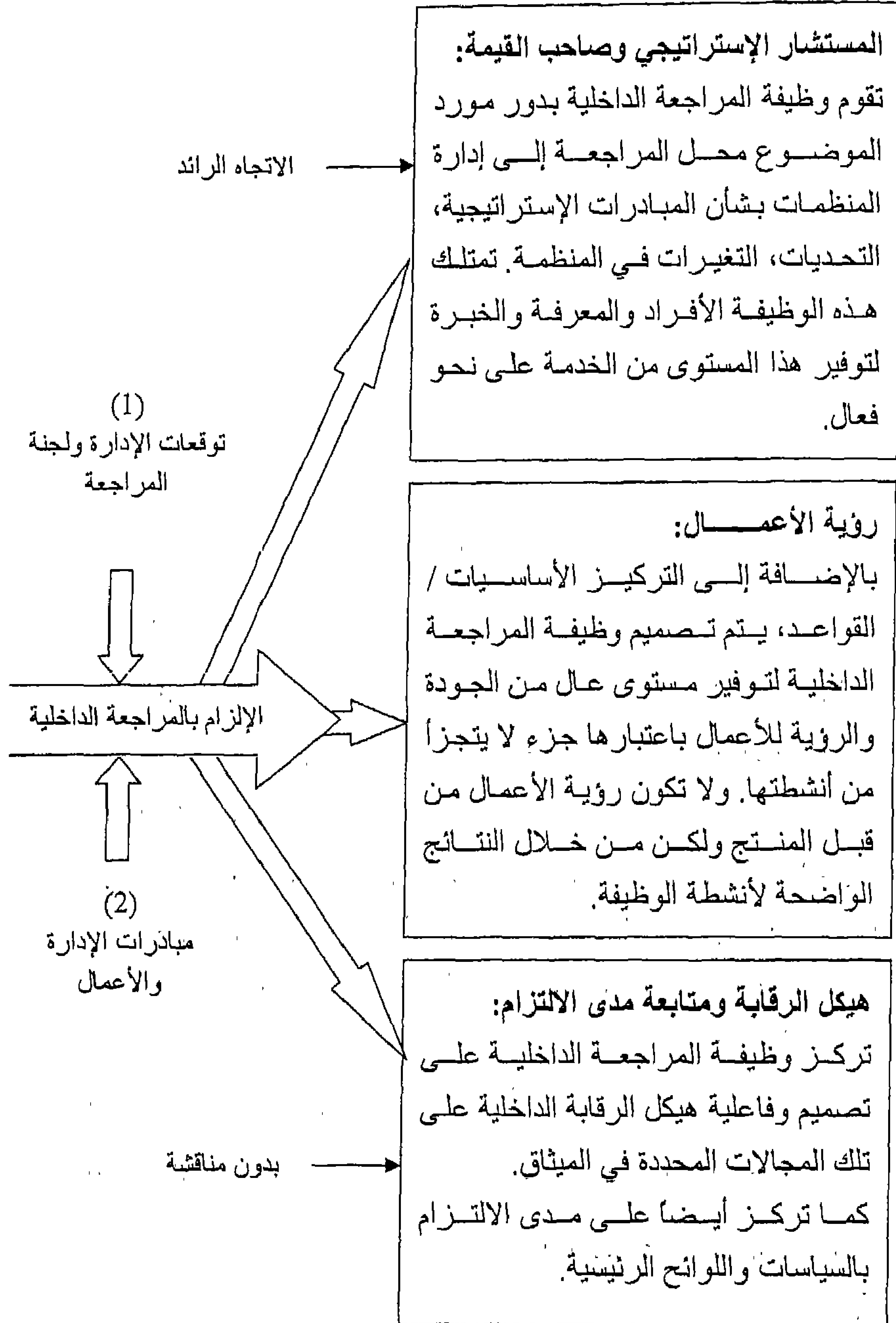
عند استطلاع الرأي أوضح 90% من المشاركين أن الخدمات الاستشارية هي جزء من خطة المراجعة، في حين أن 59% أوضحوا أنها تستحوذ على 25% أو أكثر من خطة المراجعة.

والحل يكمن في إيجاد توازن مناسب بين خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية عند تطوير إستراتيجية المراجعة الداخلية باعتبار أن الإسهامات في هذا التوازن تشمل لجنة المراجعة وتوقعات الإدارة من جهة والشركة ومبادرات الأعمال من جهة أخرى.

وتركز المراجعة الداخلية على مدى الالتزام، وفي نهاية القمة ليست فقط المراجعة الداخلية هي التي تقوم بدور قوي في أنشطة مدى الإلتزام ولكن تقوم بنفسها كمستشار إستراتيجي للأعمال.

لقد تم سؤال الأفراد ما هي النسبة المئوية لكل من خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية في خطة المراجعة الحالية؟ وكانت إجاباتهم كالتالي:

- 50% الاستشارات.
- 25% - 50% استشارات.
- 5% - 25% استشارات.
- لا يوجد أي عمل استشاري بالمرة.


المستشار الإستراتيجي وصاحب القيمة:
تقوم وظيفة المراجعة الداخلية بدور مورد الموضوع محل المراجعة إلى إدارة المنظمات بشأن المبادرات الإستراتيجية، التحديات، التغيرات في المنظمة. تمتلك هذه الوظيفة الأفراد والمعرفة والخبرة لتوفير هذا المستوى من الخدمة على نحو فعال.
الاتجاه الرائد
(1)
توقعات الإدارة ولجنة المراجعة
الإلزام بالمراجعة الداخلية
(2)
مبادرات الإدارة والأعمال
رؤية الأعمال:
بالإضافة إلى التركيز الأساسيات / القواعد، يتم تصميم وظيفة المراجعة الداخلية لتوفير مستوى عال من الجودة والرؤية للأعمال باعتبارها جزء لا يتجزأ من أنشطتها. ولا تكون رؤية الأعمال من قبل المنتج ولكن من خلال النتائج الواضحة لأنشطة الوظيفة.
هيكل الرقابة ومتابعة مدى الالتزام:
تركز وظيفة المراجعة الداخلية على تصميم وفاعلية هيكل الرقابة الداخلية على تلك المجالات المحددة في الميثاق.
كما تركز أيضاً على مدى الالتزام بالسياسات واللوائح الرئيسية.
بدون مناقشة

وخلاصة القول يجب إنشاء خطة مراجعة تتضمن التوازن الواضح بين خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية، ويتطلب هذا التوازن بين لجنة المراجعة وتوقعات الإدارة من جهة والشركة ومبادرات الأعمال من جهة أخرى.

17/1 – إجراء عملية المراجعة الموضوعية:

المراجعة الموضوعية ليست جديدة على المراجعة الداخلية، ولكنها تتم نظراً للرغبة المتزايدة لأصحاب المصالح لمعرفة الآثار Magnitudes والأفكار التي أعربت عنها عملية المراجعة. وفي استطلاع الرأي أشار ما يقرب من خمس أفراد من عينة الدراسة بأنهم يرغبون في رؤية وإدخال التحسينات على إعداد تقارير المراجعة الداخلية من خلال التركيز على القضايا من منظور المخاطر ذات الصلة وتحديد الاتجاهات.

ويتم إجراء المراجعات الموضوعية من خلال طريقة واحدة وهي التركيز على المجال. وينبغي أن تصمم بما يناسب القطاع، الهيكل التنظيمي، ودورة حياة الأعمال، والإستراتيجية.

وخلاصة القول أن استخدام المراجعات الموضوعية للقضايا المعينة من منظور الخطر وذلك بالنسبة لأصحاب المصالح الذين يسعون إلى فهم الآثار المترتبة على نتائج المراجعة. وكما أشار المراجعون المشاركون "تبقى أعيننا وآذاننا مفتوحة للتغيرات التي تحدث داخلياً. ولقد قررنا في الآونة الأخيرة القيام ببعض الأشياء التي تضيف قيمة للآخرين".

18/1 – القيام بالمراجعة على أساس (القضية) مجال المراجعة:

Conducting Issue Based Audits

المراجعات على أساس القضية هي طريقة أخرى للمراجعة الداخلية من خلالها نستطيع إضافة قيمة للأعمال التجارية وذلك عن طريق توفير الرؤى حول

القضايا الإستراتيجية للأعمال. وهذه المراجعات يتم التخطيط لها مسبقاً، وتتوافق مع إستراتيجية الأعمال أو تكون مخصصة بناء على طلب الشركات أو بناء على الأحداث غير المتوقعة التي تحدث على مدار السنة. وتتضمن هذه المراجعات مزيجاً من خدمات الفحص الاستشارية والتوكيدية، وتكون المراجعة الداخلية حكيمة عند قيامها بتخصيص وقت من خطة المراجعة للقضايا المحتملة أو العاجلة.

وخلاصة القول يجب تقديم المشورة بشأن الخطر إلى المنظمات في جميع أنشطة الأعمال الهامة، وفحص العملية التي من خلالها يتم القيام بهذه الأنشطة، وتوفير توكيد على استمرارية المشروع.

وكما قلنا، وكما أشار المراجعون غير المشاركين في الاستطلاع عندما نقوم بتصميم أو تنفيذ نظام IT جديد. نضع شخصاً أو شخصين من أفراد المراجعة الداخلية في مجموعة لأنها تساعد على ضمان أنه في حين يجري تطويرها، فإنها سوف ترقي إلى كل شئ بما في ذلك المتطلبات التنظيمية الجديدة من خلال وجود مراجعة داخلية في المكان مقدماً. ويتم القيام بذلك بشكل صحيح من المرة الأولى، الأمر الذي من شأنه أن يوفر التكاليف والمخاوف التي يمكن أن تحدث في وقت لاحق.

19/1 – تقييم النجاحات ومتابعة مؤشرات الأداء الرئيسية المحددة ببطاقة أداء القيمة:

لكونها أكثر ارتباطاً بالأعمال، فإن هذا يشير إلى الأولوية الرئيسية في استطلاع مديري إدارات المراجعة. حتى الآن 18% فقط من المشاركين استخدموا دعم المبادرات الرئيسية للأعمال Key Business Initiatives كمقياس لقياس فاعلية المراجعة الداخلية. وللمساعدة في تنفيذ المراجعة الداخلية

على نحو فعال ولتحقيق الأهداف المحددة في إستراتيجية المراجعة الداخلية، تحتاج هذه الوظيفة أن تكون قادرة على تتبع أدائها بانتظام.

لقد تم سؤال المشاركين في الاستطلاع: ما هي المقاييس التي تشملها بطاقة أداء القيمة لقياس فاعلية المراجعة الداخلية (اختر كل ما ينطبق عليك)؟

وكانت الإجابة كما يلي:

- أهمية النتائج والتوصيات 43%.
- المراجعات المستكملة لكل خطة 41%.
- طول الفترة الزمنية لإصدار المراجعة عن القضية المعينة 36%.
- النسبة المئوية للتوصيات المنفذة 35%.
- طول الفترة الزمنية لحل / تسوية نتائج عملية المراجعة 34%.
- المقارنة بين ساعات العمل الفعلية والمخططة لكل عملية مراجعة 32%.
- توصيات عملية التحسين 30%.
- وحدة الأعمال / استطلاع رضا الجهة الخاضعة للمراجعة 27%.
- رضا لجنة المراجعة 26%.
- تعزيز الإيرادات / المدخرات / تخفيض التكاليف المحددة 24%.
- طلب وحدات الأعمال على المراجعة / الفحص / الاستشارات 21%.
- دعم مبادرات الأعمال الأساسية 18%.
- العائد على الاستثمار من وظيفة المراجعة الداخلية 17%.
- قيمة الإيرادات المحققة و / أو الوفورات 17%.
- الاجتماعات / العلاقة مع العملاء / الجهة الخاضعة للمراجعة 14%.
- نقل أفراد المراجعة الداخلية إلى وحدات الأعمال 10%.
- لا يوجد صفر%.

وخلاصة القول أنه يجب استخدام مؤشرات الأداء الرئيسية الموضحة في نطاق أداء القيمة لتتبع الأداء، وضمان تحقيق المراجعة الداخلية للأهداف الواردة في إستراتيجية المراجعة الداخلية.

وخلاصة هذا الاستطلاع أن المراجعة الداخلية الحديثة يجب أن تركز على إضافة القيمة.

وتؤكد نتائج الاستطلاع الذي قام به مكتب Ernst & Young، أن مستقبل المراجعة الداخلية حان الآن. فنحو ما يقرب من ثلاثة أرباع المشاركين يعتقدون أن المراجعة الداخلية لها تأثير إيجابي على جهود إدارة مخاطر المنظمة ككل. لكن حتى الآن يعتقد غالبية الخبراء أن المراجعة الداخلية يمكن أن تفعل أكثر من ذلك – ونريد منها أن تفعل ذلك في غضون العامين القادمين.

ويمكن أن تقوم وظائف المراجعة الداخلية بتحويل المخاطر إلى نتائج، وأن تصبح أكثر ارتباطاً بالأعمال من خلال ما يلي:

- استخدام إستراتيجية الأعمال الشاملة للمنظمة لتحديد المخاطر الأكثر أهمية، وللتمهيد لوضع إستراتيجية المراجعة الداخلية.
- تطوير إستراتيجية محددة للمراجعة الداخلية كل ثلاث أو خمس سنوات، والتي تركز على توقعات أصحاب المصالح، تنسيق وظائف المخاطر، دوافع مبادرات المراجعة الداخلية.
- توظيف العوامل المساعدة الهامة طوال دورة حياة المراجعة الداخلية، كأن يكون الهيكل التنظيمي موائماً لطبيعة الأعمال، ومناسبة لثقافة المنظمة، ولبرنامج إدارة المهارات، والذي يضمن أن المراجعة الداخلية تمتلك الأفراد ذوي المهارات المناسبة في المواقع المناسبة.
- تشغيل المراجعة الداخلية مثل الأعمال تماماً من خلال استخدام تحليلات البيانات لدفع كفاءة المؤسسات ونتائجها. ومن خلال تصميم ميثاق القيمة

وبطاقة الأداء والتي تحدد كيفية قياس قيمة المنظمة، وعما إذا كانت المراجعة الداخلية تحقق أهدافها وفقاً لإستراتيجية المراجعة الداخلية والتي تركز على الشئ المناسب في المكان المناسب.

وتستطيع المراجعة الداخلية أن تضيف قيمة للأعمال من خلال قيامها بدور المستشار الإستراتيجي للأعمال، وتحديد الكفاءات عبر المؤسسة، ودعم المبادرات الأساسية للأعمال، وقياس عائد المراجعة الداخلية على الاستثمار، إن مستقبل المراجعة الداخلية ليس في التوسع الأفقي، إنما تحتاج وظائف المراجعة الداخلية إلى العمل لتظل وثيقة الصلة بالأعمال، أو أن تتخلف عنها.

إن تركيز تطوير المراجعة الداخلية في اتجاه إضافة القيمة يصب مباشرة في الهدف الرئيسي للشركات وهو إضافة القيمة الشاملة، المالية وغير المالية، الاقتصادية والاستدامية والإستراتيجية ولن يتحقق ذلك إلا بانتهاج المراجعة الداخلية لمدخل التكامل وصولاً للمراجعة الداخلية المتكاملة Integrated Internal Audit التي بإمكانها مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة من خلال دوريها التوكيدي والاستشاري في مجالات الرقابة الداخلية الشاملة والمالية والإدارية، وإدارة المخاطر المالية وغير المالية وحوكمة أصحاب المصالح للشركة، وليس فقط حوكمة المساهمين. وهذا ما سنوضحه في الفرعية التالية:

2 – دور المراجعة الداخلية في إعداد التقارير المتكاملة (توليفة من المكونات الصحيحة:

The Role of Internal Audit in Integrated Reporting a Blend of the Right Ingredients

بداية فقد اهتم معهد المراجعين الداخليين لمعايير المراجعة بجوهانسبرج IIASA Johannesburg بدور المراجعة الداخلية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة بعقد مؤتمرات لهذا العرض. والهدف من هذه المؤتمرات هو التركيز

على القضايا الموضوعية والناشئة والتي تواجه المراجعين الداخليين لغرض القيام بما يلي(1):

- تسهيل التواصل بين المراجعين الداخليين في منطقة جوهانسبرج والمسئولين عن، أو، المهتمين بموضوعات المؤتمر أو المنتدى.
- رفع مستوى الوعي لدى المراجعين الداخليين حول موضوعات المنتدى ومسئولياتهم (والفرص) في هذه المجالات.
- توفير قاعدة a platform للمراجعين الداخليين حيث يمكنهم مناقشة ومناظرة Discuss and Debate التحديات التي تواجههم وأفضل الممارسات – ولنتعلم من بعضنا البعض.

وسوف نتناول في الفرعيات التالية محاور دور المراجعة الداخلية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة، كما يلي:

1/2 – الاستدامة Sustainability:

في بيئة الأعمال اليوم، حيث بدأت المنظمات تدرك مدى أهمية إيجاد التوازن الصحيح بين الأولويات المالية والاجتماعية والأولويات البيئية، أصبحت إستراتيجية الاستدامة الموضوعة بعناية Carefully Orchestrated Sustainability Strategy أمراً حيوياً لنجاح المنظمة.

وتعتبر إستراتيجية الاستدامة أكثر فعالية عندما تتماشى وتتكامل مع مبادرات إستراتيجية الأعمال الحالية Existing Business Strategic Initiatives وعندما يتم تنسيقها مع المدخل للفرص والمخاطر ذات الصلة.

---

(1) عقد أول منتدى للمناقشة في 26 يوليو 2011 في مكاتب شركة Wood Mead وتناول موضوع دور المراجعة الداخلية في التقارير المتكاملة.

– قام إيلين هاي Elaine Hey – وهو المدير الرئيسي لإعداد تقارير الاستدامة والمتكاملة Sustainability and Integrated Reporting بشركة Deloitte – بتنسيق هذه المناقشة بالنيابة عن لجنة معهد (مجمع) المراجعين الداخليين بمنطقة جوهانسبرج IAA's Johannesburg Regional Committee.

ولكن ما هي الأحداث الرئيسية للاستدامة؟

الأحداث الرئيسية للاستدامة تشمل على سبيل المثال:

- القضايا العالمية مثل التغيير المناخي واستنفاد الموارد الطبيعية والتلوث.
- زيادة النفايات، والتكاليف ذات الصلة بالموارد، الطاقة، المياه، النقل.
- الكوارث البيئية، ترتيبات الحماية من الفقر ونتائج ذلك، فضائح Scandals حوكمة الشركات والتي تؤدي إلى فقدان حملة الأسهم للقيمة.
- الأزمة المالية العالمية.

وعموماً تؤدي الاستدامة إلى تغيير سلوك الأفراد ومتطلبات وممارسات الأعمال، من خلال الطرق التالية:

أ – زيادة تركيز أصحاب المصالح على قضايا البيئة والمجتمع والحوكمة.

- يتوقع المستهلكون والمنظمات غير الحكومية NGO's أداء أفضل وإفصاح أكثر.
- تركيز المستثمرين على تصنيفات ومؤشرات الاستدامة وعلى إنشاء صناديق الاستثمار Investment Funds الاجتماعية و / أو البيئية.
- تغيير إستراتيجيات سلسلة التوريد ومعايير اختيار الموردين.

ب – إدماج الاستدامة مع إستراتيجية الأعمال.

ج – مطالبة أصحاب المصالح بالمزيد من الشفافية والمساءلة.

د – إستراتيجيات وممارسات أكثر قوة وفعالية لأداء المخاطر.

هـ - زيادة اللوائح ومتطلبات حوكمة الشركات (مثل التقرير الملكي الثالث King III، وقانون الشركات).

وعادة ما تؤدي الاستدامة إلى المزيد من الفوائد مثل:

أ – القدرة على الاستجابة بنجاح للفرص، وللمخاطر، وللتغيرات في الأعمال.

ب – ميزة تنافسية من خلال تخفيض التكاليف، والكفاءة التشغيلية، والتنويع.

ج – تحسين القدرة على اجتذاب رأس المال، شركاء التجارة، والمشاركين في سلسلة القيمة.

د – تحسين العلاقات مع أصحاب المصالح من خلال معالجة احتياجاتهم وإدارة توقعاتهم على نحو أفضل.

هـ - الالتزام باللوائح الموجودة وبمتطلبات حوكمة الشركات.

و – تحسين المصداقية Credibility مع أصحاب المصالح الرئيسيين من خلال التأكيد على شفافية واستقلال التقارير المتكاملة.

2/2 – التقرير الملكي الثالث (King III) وإعداد التقارير المتكاملة:

يتم تشجيع الشركات التي تعمل بجنوب إفريقيا على الالتزام بمعايير حوكمة الشركات المقبولة قبولاً عاماً مثل التقرير الملكي King Report عن الحوكمة بجنوب إفريقيا عام 2009 (King III). وبعد ظهور التقرير الأساسي (King III) ضمن متطلبات القيد ببورصة جوهانسبرج للأوراق المالية، أصبح مطلوباً من الشركات المدرجة ضرورة الالتزام بـ King III للسنوات المالية التي تبدأ من أو بعد مارس 2010 أو تفسير لماذا لم يفعلوا ذلك.

ويعتبر إعداد التقارير المتكاملة هو أحد متطلبات التقرير الأساسي (King III) ويشير (King III) إلى عدد من الإفصاحات المطلوبة، والتي ينبغي أن تدرج في التقرير المتكامل Integrated Report. وتم تشكيل لجنة إعداد التقارير المتكاملة Integrated Reporting Committee (IRC) بجنوب أفريقيا، وقد قامت هذه اللجنة بإصدار ورقة مناقشة إعداد التقارير المتكاملة The

Integrated Reporting Discussion Paper في يناير عام 2011 بهدف توفير الإرشاد لمعدي التقارير المتكاملة.

والإرشاد الموجود بورقة لجنة إعداد التقارير المتكاملة لا يزال في شكل مشروع. ونتوقع أن تصدر إرشادات محدثة في نهاية هذا العام، ومع مرور الوقت سيكون هناك المزيد من التنسيق بين المنظمات فيما يتعلق بتفسيرهم للتقرير المتكامل. في غضون ذلك علينا أن ندرك أننا بدأنا رحلة حيث لا يزال هناك عدم تأكد الأمر الذي يؤدي إلى كون النتيجة النهائية لا تزال غير واضحة إلى حد ما.

وتقرير الأعمال المتكامل هو التقرير الذي يقدم لأصحاب المصالح بمعلومات عن إستراتيجية وأداء وأنشطة الشركة بطريقة تمكن لأصحاب المصالح من تقييم قدرة المنظمة على خلق قيمة والحفاظ عليها خلال المدى القصير والمتوسط والطويل.

3/2 – ماذا يشبه التقرير المتكامل الجيد؟

What does a good Integrated Report Look Like?

ينبغي أن يظهر التقرير المتكامل الجيد بلغة واضحة كيفية قيام المنظمة بالتخطيط للحفاظ على القدرة التنافسية على المدى الطويل دون المساس بالربحية على المدى القصير.

وتصف ورقة مناقشة إعداد التقارير المتكاملة، الصادرة عن لجنة إعداد التقارير المتكاملة بجنوب إفريقيا، التقرير المتكامل على أنه التقرير الرئيسي للمنظمة، وتحدد ثمانية عناصر مقترحة ينبغي أن يشمل عليها هذا التقرير. كذلك فإنه يشير إلى القوائم المالية وتقارير الاستدامة والتقارير التي سيتم الاستعانة بها عند إعداد التقرير المتكامل. ويمكن توضيح الهيكل المقترح والمحتوي على النحو التالي:

التقرير المتكامل يتم إعداده وفقاً لإطار إعداد التقارير المتكاملة، ووفقاً لورقة مناقشة التقارير المتكاملة الصادرة في يناير 2011.
تقرير الحوكمة يتم إعداده مع الإشارة إلى (King III).
تقرير الإستدامة يغطي مجموعة من القضايا البيئية والاجتماعية وقضايا الحوكمة. يتم إعداده وفقاً للإطار المعترف به مثل مبادرة التقارير العالمية Global Reporting Initiative أو إطار المحاسبة والمراجعة لتوفير توكيد محدود على المؤشرات الرئيسية بموجب ISAE 3000, AA 1000 AS.
القوائم المالية يتم إعدادها وفقاً لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، وتراجع وفقاً لمعايير المراجعة الدولية لتوفير توكيد معقول.

ويوجد ثلاث قطاعات للتقارير المتكاملة وهي:

أ – تقرير الحوكمة.

ب – تقرير الاستدامة.

ج – القوائم المالية.

ويحتوي التقرير المتكامل على ما يلي:

1 – شكل التقرير: يتضمن النطاق والحدود.

2 – النظرة العامة للمنظمة، ونموذج الأعمال وهيكل الحوكمة.

3 – الفرص والمخاطر الجوهرية.

4 – الأهداف الإستراتيجية.

5 – أداء المنظمة.

6 – الأهداف المستقبلية للأداء.

7 – كيفية دفع الأجور للموظفين.

8 – شرح / التعليق التحليلي من جانب الإدارة.

وتتمثل العناصر / المقومات الأساسية للتقرير المتكامل في دمج واتساق إستراتيجية الإستدامة مع إستراتيجية الأعمال؛ كما أن إطار الحوكمة الفعال ينبغي أن يدعم جدول أعمال الإستدامة Sustainability Agenda؛ الأفراد ذوي المهارة مع تحديد الأدوار والمسئوليات ومؤشرات الأداء الرئيسية The Key Performance Indicators (KPI's). وينبغي أن يشرف على ويراقب العمليات كما أن تكنولوجيا المعلومات ينبغي أن تساعد على تسجيل وتجميع وتحليل المعلومات؛ كما أن إطار التوكيد المشارك ينبغي أن يلبي إحتياجات توكيد إستدامة المعلومات.

4/2 – التحدي المستمر A Continuous Challenges:

إن وضع برنامج استدامة هادف، أو تقرير متكامل، يعتبر أمراً في غاية الصعوبة. هل تعترف بأي من التحديات التالية مع برنامج الاستدامة أو التقرير المتكامل:

الموضوع / الفكرة الأساسية	التحديـــات	√
1 – الإستراتيجية	* لا يوجد فهم واضح من قبل المنظمة لما تعنيه الإستدامة.	[ ]
	* عدم مشاركة أصحاب المصالح الرئيسيين بشكل فعال.	[ ]
	* لم يتم تحديد فرص ومخاطر الإستدامة.	[ ]
	* لم يتم تحديد اقتصاديات مبادرات الاستدامة.	[ ]
	* عدم وجود اتساق وتكامل بين الاستدامة وإستراتيجيات الأعمال.	[ ]
	* برنامج الإستدامة ليس هو البرنامج الأمثل والأنضج.	[ ]
2 – الحوكمـــة	* الإفتقار إلى وعي القيادة، والفهم، والمساءلة.	[ ]
	* إن الفرص والمخاطر المرتبطة بجداول الاستدامة الواسعة بما في ذلك المخاطر المالية، الاقتصادية، البيئية، والاجتماعية لا يتم إدارتها بطريقة منهجية وعملية خلال الهياكل الرسمية الإلزامية، والسياسات، والإجراءات، والتقارير.	[ ]
	* وجود تحديات ثقافية نتيجة لعدم وجود لغة وفهم مشترك للاستدامة.	[ ]

3 ـ الأفـــــراد	* المهارات المحدودة لقيادة برنامج الاستدامة على نحو فعال. * لم يتم إدراج مسئوليات الاستدامة في مواصفات الوظيفة، وعدم مواءمتها واتساقها مع برامج الحوافز الموجودة.	[ ] [ ]
4 ـ العمليـــة	* مؤشرات الأداء الرئيسية والتي اختيرت لمتابعة وإعداد التقارير لا تتماشى مع الإستراتيجية أو لأنها غير جوهرية. * عدم دمج برنامج الاستدامة بطريقة يوم بيوم في الحياة. * إجراءات جمع البيانات الكافية وإعداد التقارير وإجراءات الرقابة لم تكن متوافرة (في مكانها). * بيانات إعداد تقرير الاستدامة غير متوفرة وغير موثوق بها (التنظيمية، الثقافية، المالية، الجغرافية والزمنية)، والمتعلقة بتحديات دمج الاستدامة في ممارسات الأعمال التجارية القائمة. * عدم متابعة الأداء الفعلي بانتظام على مؤشرات الأداء الرئيسية فيما يتعلق بالأهداف، الأمر الذي يترتب عليه البدء في الإجراءات التصحيحية المناسبة في	[ ] [ ] [ ] [ ] [ ]

	الوقت المناسب. * عدم تلقي المجلس و / أو الفريق التنفيذي للتقارير و / أو عدم قيامه بمتابعة الأداء.	[ ]
5 – إعداد التقرير	* عدم الوضوح فيما يتعلق بإنشاء تقرير متكامل طبقاً للمبادئ التوجيهية المناسبة. * عدم تلبية متطلبات إعداد التقرير لمشروع الإفصاح عن انبعاثات الكربون Carbon disclosure Project (COP). * عدم تلبية متطلبات إعداد تقرير مؤشر الاستثمار المسئول اجتماعياً SRI، بورصة جوهانسبرج للأسهم JSE. JSE (Johannesburg Stock Exchange). SRI (Social Responsible Investment Index).	[ ] [ ] [ ]
6 – التوكيد Assurance	* عدم الحصول على توكيد داخلي لزيادة مصداقية تقرير الاستدامة. * عدم الحصول على توكيد خارجي لزيادة مصداقية تقرير الاستدامة. * عدم تطبيق مبادئ التوكيد المشتركة Combined Assurance Principles وعدم دمج التوكيد على الاستدامة ضمن الإطار العام للتوكيد.	[ ] [ ] [ ]

7 – التكنولوجيا	* الحاجة إلى تطبيق التكنولوجيا لتساعد في تسجيل وتعزيز وإعداد التقرير عن معلومات الاستدامة. * الحاجة إلى تحسين جودة بيانات الاستدامة.	[ ] [ ]

ويمكن التغلب على هذه التحديات من خلال الرؤية الواضحة للنتائج المرجوة والمدخل المتبع للوصول إلى المنهج المهيكل A Structured Approach، وإشراك الأشخاص المناسبين في جميع جوانب العمل.

5/3 – رحلة إعداد التقارير المتكاملة :

The Integrated Reporting Journey

لاشك أن الرؤية الحالية لإعداد التقارير المتكاملة ينبغي أن ينظر إليها على أنها الرحلة التي تستطيع الشركة من خلالها تحقيق زيادة في مستوى النضج في التشغيل وإعداد التقارير مع مرور الوقت.

ولا تزال العديد من المنظمات في مراحل النضج الأولي من حيث إنتاج تقرير متكامل ووضع العمليات الجديدة في مكانها المناسب، الأمر الذي من شأنه أن ينعكس على أنشطتهم التجارية بصورة متكاملة.

وإليك محطات وخطوات الرحلة:

أ – الإستراتيجية والتخطيط:

1 – تحديد الإستراتيجية.

2 – تحديد إستراتيجية الاستدامة ومدى توافقها مع باقي الإستراتيجيات.

3 – تحديد متطلبات إعداد التقرير المتكامل وتحليل الفجوة.

4 – تحديد وتطبيق إستراتيجية أصحاب المصالح.

5 – تحديد مخاطر الاستدامة، التقييم والتخطيط.

ب – التطبيق وإدارة التغيير:

6 – **الأفراد:** ملف العمل، وتطوير المهارات، الموارد، الثقافة، الحوافز.

7 – **العملية:** الرقابة، والتصميم، والتطبيق.

8 – **النظام:** التصميم، والتطبيق، والتكامل.

9 – توافق نموذج الحوكمة، التنسيق، التكامل (تصميم المنظمة، السياسات، الأدوار، المسئوليات).

ج – التقريــــر:

10 – تسجيل البيانات.

11 – دعم وتعزيز المعلومات.

12 – كتابة التقريــــر.

د – التوكيـــد :

13 – التوكيـــد.

هـ - نشر التقريـــر :

14 – نشر وتوزيع التقريـــر.

و ، ز ، ع – رقابة ومتابعة تكليف أصحاب المصالح، والاستمرار، وإدارة التغيير وإدارة المشروع:

15 – تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية وضمان مواءمتها مع الإستراتيجية، المخاطر، وأصحاب المصالح.

16 – تحديد مؤشرات الأداء الرئيسية المستهدفة استناداً إلى بيانات أساسية يمكن الاعتماد عليها.

17 – إعداد التقرير الداخلي.

18 – إعداد التقرير بلغة تقارير الأعمال المرنة XBRL.

19 – الفحـــص.

20 – موافقة الإدارة والمجلس.

6/3 – الدور المتغير للمراجعة الداخلية:

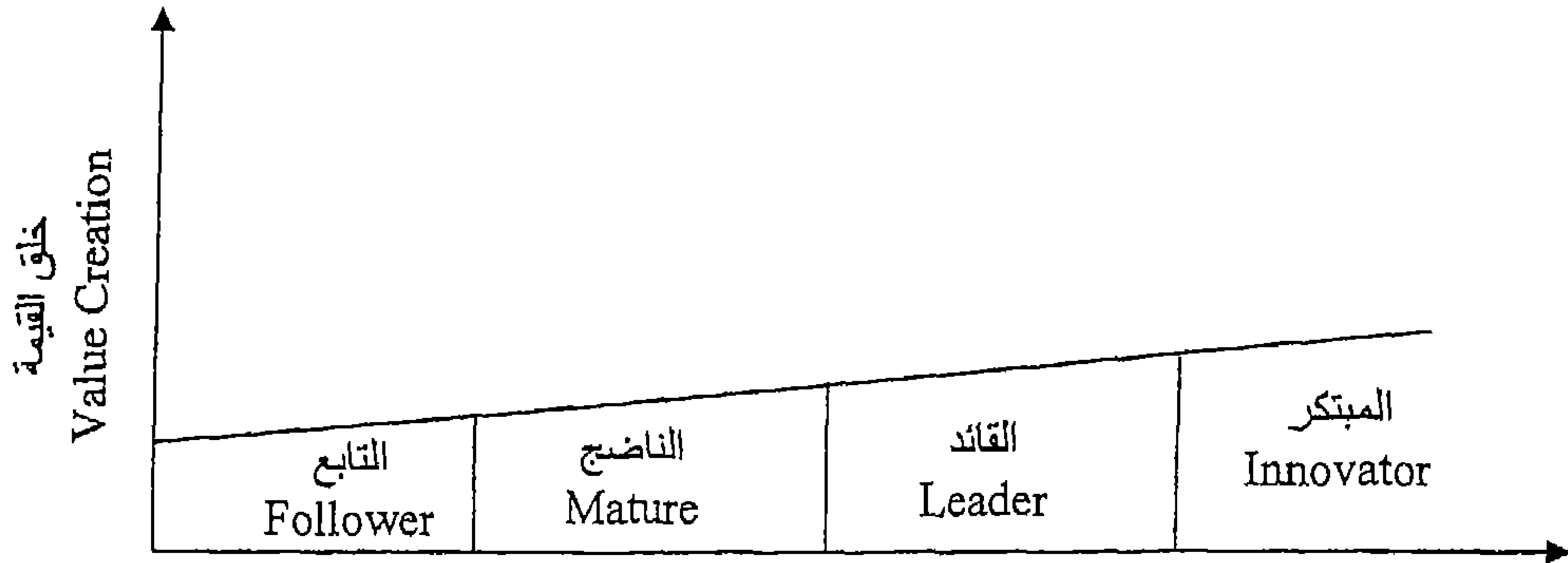
The Changing Role of Internal Audit

عادة ما يكون الدافع والمحرك وراء إعداد التقارير المتكاملة هو الإستراتيجية، الحوكمة، ووظائف إدارة المخاطر والتي غالباً ما يدعمها المسئولون عن العلاقات العامة.

وتمتلك المراجعة الداخلية، من منظور دورها التوكيدي، فرصة لمساعدة الشركة على تعزيز النضج فيما يتعلق بمبادرات وبرنامج الاستدامة. ويمكن أن تساعد المراجعة الداخلية في تقديم توصيات فيما يتعلق بعزيز الاستدامة وعملية إعداد التقارير المتكاملة وإجراءات الرقابة. ومن خلال تقديم هذه التوصيات يمكن تعزيز أهمية ومصداقية التقارير ذات الصلة. ومع ذلك من العدل أن نتوقع حدوث تغيير في دور المراجعة الداخلية وذلك بسبب نضج كل من برنامج استدامة المنظمة، السياسات، التقرير المتكامل مع مرور الوقت كما هو موضح في الجدول أدناه:

مراحل نضج الاستدامة

Stages of Sustainability Maturity



دمج الاستدامة في الإستراتيجية. خلق الإبتكار والقيمة خلال المجالات البيئية الاقتصادية والاجتماعية.	خلق قيمة من خلال إشراك أصحاب المصالح في تحسين الأرباح.	تلبية المتطلبات، تخفيض مخاطر الاستدامة، منع فقدان القيمة.	تلبية المتطلبات الأساسية.
تركيز المنظمة: • لا تلتزم الشركة فقط بالمتطلبات التي يفرضها المجتمع، بل تعمل بنشاط على وضع المتطلبات. • تدمج مبادرات الاستدامة بالكامل داخل إستراتيجية الأعمال الأساسية	• تناقش الشركة مع أصحاب المصالح كيفية تحسين الأداء البيئي والاجتماعي والاقتصادي. • يعمل القائد من خلال ثقافة	• يتم اتباع المزيد من المدخل الاستباقي Proactive Approach حيث يتم التركيز على تخفيض مخاطر الاستدامة والحد من التأثر	• ينظر إلى الاستدامة على أنها تكلفة. • يظل الحوار Dialogue داخليا. • التركيز الأساسي على مدى الالتزام

وتعمل في نفس الوقت. نحو خلق القيمة عبر المجالات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. • تمثل المخاوف البيئية والاجتماعية دافعا لإبتكار الشركة وتعتبر استدامة الأداء مصدرا للميزة التنافسية. •	الأعمال للبحث عن حالات الفوز للطرفين، الأمر الذي من شأنه أن يخلق قيمة. • الحد من التأثير على البيئة ينظر إليه على أنه أثر إيجابي جانبي لتخفيض التكاليف التشغيلية وطريقة لتحسين تيار الأرباح. • فرص ومخاطر الأعمال المرتبطة بالمجتمع والبيئة يتم • إدارتها بواسطة العملية الشاملة.	العكسي على أصحاب المصالح. • تركيز ثقافة الأعمال على تجنب تدمير ومنع فقدان القيمة. • تلبية الأداء البيئي والاجتماعي للمعايير والمتطلبات التنظيمية للقطاع.	وتلبية معظم التوقعات الأساسية المنتظمة.
تركيز المراجعة الداخلية: • في هذه المرحلة توفر المراجعة الداخلية إرشاد للإدارة يمكنها من تحديد الاتجاهات والفرص لخلق و /	• أصبحت الاستدامة جزء هام ولا يتجزأ من خطة المراجعة الداخلية.	• تحتاج المراجعة الداخلية إلى إدراك مدى نمو أهمية مخاطر الاستدامة للأعمال ودمج هذه	• تركز المراجعة الداخلية على تلبية معظم التوقعات الأساسية للمنظمة.

أو حماية القيمة والأرباح.		المخاطر ضمن تقييم المخاطر وخطط مراجعة الحسابات المقبلة. • تسهل المراجعة الداخلية أيضاً من الاستدامة فيما يتعلق بالاتصالات مع الإدارة التنفيذية والمجلس.	• تحديث ميثاق Charter المراجعة الداخلية، بيان الرسالة Mission Statement، توضيح نطاق أكبر للمراجعة الداخلية وأهداف أوسع للاستدامة، ينبغي أن تقوم المراجعة الداخلية بتثقيف نفسها فيما يتعلق بقضايا الاستدامة لكي تعد نفسها لتوسيع مسئوليتها.

ولكن ماذا يمكن أن تفعل المراجعة الداخلية فيما يتعلق بالاستدامة وبالتقرير المتكامل؟

. يوفر الجدول التالي أمثلة على أنواع التدخلات التي يمكن للمراجعة الداخلية أن تقوم بها بالنسبة لمبادرات الاستدامة وإعداد التقارير المتكاملة – وذلك بالنسبة للمنظمات ذات مستوى النضج المرتفع والمنخفض.

المشاركة الأولية	المشاركة الناضجة
1 ـ المراجعة الداخلية للمنظمة: تحديث ميثاق المراجعة الداخلية، بيان المهمة، توضيح نطاق أكبر للمراجعة الداخلية وأهداف أوسع للاستدامة. وينبغي أن تقوم المراجعة الداخلية بتثقيف نفسها فيما يتعلق بقضايا الاستدامة وذلك لكي تعد نفسها لتوسيع مسئولياتها. **2 ـ الإستراتيجية:** فهم وتقييم مدى توافق إستراتيجية استدامة المنظمة مع إستراتيجية الأعمال الأوسع نطاقاً. **3 ـ إدارة المخاطر:** تحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت مخاطر الاستدامة (الفرص) كما ينبغي بصورة صحيحة، وتفصح عنها بشكل مستمر، والتقرير عن المواجهات Exposures ذات الصلة.	**1 ـ التقرير:** التقرير عن مدى التقدم في عملية الاستدامة، الأداء، القضايا بلغة مفهومة إلى مجلس الإدارة ولجنة المراجعة. **2 ـ أفضل ممارسات التقييم:** تقييم كفاءة وفعالية ممارسات الأعمال، تحديد فرص التعزيز/ التحسين على سبيل المثال مسح العمليات العالمية. **3 ـ أفضل معايير / أطر الممارسة:** يتم الاعتماد على المعايير / الإرشادات / الأطر الخارجية لاختبار أنشطة الاستدامة، ولقياس الأداء مثل: ISO 9000, GRI 14001, SA 8000, OHSAS 18001, ISAE 3000, AA 1000 AS. **4 ـ التوكيد Assurance:** إجراء عمليات مراجعة جاهزية Sustainability Readiness Audits الاستدامة لمقاييس الأداء غير المالية عند الإعداد

4 – إدارة أصحاب المصالح: فحص عملية مشاركة أصحاب المصالح، وتقييم مدى كفاية ذلك وتحديد المجالات التي تتطلب التحسين؛ على سبيل المثال، تحديد هوية أصحاب المصالح، تحديد حدود الأهمية النسبية، قضايا تحديد الهوية، تحديد الأولويات للقضايا الأساسية، ربط القضايا بالمؤشرات (لإعداد التقرير) وتحديد الأهداف، التخطيط الإستراتيجي، الاتصالات. **5 – مدى الالتزام:** تقييم مدى كفاية الإجراءات والمقاييس التي تم إتخاذها للمساعدة على ضمان الالتزام التنظيمي بالقوانين ضمن إطار قضايا الاستدامة ذات الصلة. **6 – التخطيط ونطاق المراجعة الداخلية:** تعزيز منهج تقييم مخاطر المراجعة لغرض تحديد نطاق وتخطيط المراجعة الداخلية.	لعملية المراجعة المستقلة. **5 – المشورة، وتحديد الفرص / Advisory Identifying Opportunities** تقديم الخدمة الإستشارية للإدارة من خلال تحديد الاتجاهات الأساسية والفرص وذلك لخلق أو لحماية القيمة / الأرباح. أ – البناء الأخضر Green Building (Leadership in Energy and Environmental Design) (Leed Cerfified Facilities) ب – مواءمة واتساق العلامة التجارية مع إستراتيجية السوق. ج – توقع Anticipate القضية الكبرى التالية مثل (إدارة المياه Water management، التنوع البيولوجي Biodiviersity، العلامة التجارية للمنتج Product Labeling).

7 – التوكيد:	9 – الحوكمة:
يوفر توكيد داخلي على الاستدامة فيما يتعلق بالإفصاح (على سبيل المثال الموقع، تقارير الاستدامة، التقارير السنوية، ..... إلخ) يبدأ نطاق المراجعة محدوداً ثمن يتوسع تدريجياً ليغطي جميع المجالات المطبقة، مساعدة الشركة في جهود الاستعداد للتوكيد الخارجي كجزء من خطة توكيد أوسع.	تحديد التغييرات التنظيمية الرائدة والتحقق من العمليات التي تتواجد في المكان لرصد والتواصل بشكل فعال مع التغيرات.

3 – ما هو مدى نطاق عمل المراجع الداخلي:

What is the Range of the Internal Auditor's Work?

من المعروف أن نطاق ونوعية عمل المراجع الداخلي يعتمد على مجموعة من العوامل التالية؛ أهمها:

- الالتزام بالمراجعة الداخلية الوارد في ميثاق المراجعة الداخلية.
- ماذا تريد الإدارة ولجنة المراجعة أن تقوم به المراجعة الداخلية؟
- لمن يقدم مدير المراجعة الداخلية تقاريره.
- قدرات ومهارات المراجعين الداخليين.
- المتطلبات اللائحية والتشريعية للمراجعة الداخلية.

ويشبه هذا قليلاً Forrest Gump عندما قال:

"إن الحياة تشبه علبة من الشيكولاته، - فلا تعرف أبداً على ماذا ستحصل".

فالمراجعة الداخلية تشبه قليلاً علبة من الشيكولاته، فنطاق وجودة الخدمات متغيرة – وحقاً أحياناً لا تعرف ما الذي ستحصل عليه.

وعموماً تعد المراجعة الداخلية مهنة متطورة، فقد كانت هكذا في كل الأزمنة لفترة طويلة جداً، ربما منذ أيام الفراعنة. إلا أنها لم تمكن منظمة كمهنة حتى عام 1974 – عندما شكلت أول هيئة مهنية للمراجعة الداخلية ألا وهو معهد المراجعين الداخليين، حينها بدأت المراجعة الداخلية في طريقها للظهور كمهنة.

في وقت لاحق وضعت المعايير المهنية ودستور للسلوك للمراجعة الداخلية. وفي عام 1974 منحت شهادة مهنية للمراجعة الداخلية – المراجع الداخلي القانوني. وقد تغير نطاق المراجعة الداخلية بشكل كبير خلال تلك الفترة.

1/3 – تطور المراجعة الداخلية:

يمكن تتبع تطور كيفية تحديد المراجعة الداخلية لما ينبغي عليها مراجعته وفقاً للجدول الآتي:

تطور المراجعة الداخلية حتى التسعينيات

حتى التسعينيات	المزايا	العيوب
• تم تحديد المجالات التي تحتاج إلى مراجعة داخلية على أساس وظيفي من المعلومات التاريخية.	• أحياناً تكون دورية (كل سنة). • معروفة جيداً للمراجعين الداخليين. • منهجية آمنة.	• تتم بمعزل عن الأعمال التجارية. • تستغرق وقتاً طويلاً. • تركز على المجالات الوظيفية.

• تم تطبيق مجموعة من عوامل الخطر ذات البعد الواحد (مرتفع – متوسط – منخفض). • تتم مدخلات النموذج وتحديد الأولويات بناءً على تصنيفات Ratings المخاطر. • يتم وضع خطة إستراتيجية للمراجعة الداخلية من ثلاث لخمس سنوات بناءاً على تصنيفات المخاطر ووفقاً للموارد المتاحة. تقدم للجنة المراجعة (ولكن ليس دائماً).		• أحياناً لا تتم في الوقت المناسب Timely ولا تكون ذات صلة ولا تستجيب Responsive. • أحياناً ما يكون الارتباط بين تصنيف المخاطر وخطة المراجعة ضعيفاً. • يفترض ثبات المنظمة.

ويعبر الجدول الآتي تطور المراجعة الداخلية من التسعينيات حتى عام 2008:

تطور المراجعة الداخلية من التسعينيات حتى عام 2008

من التسعينيات حتى عام 2008	المزايا	العيوب
• تم تحديد المجالات التي تحتاج إلى مراجعة داخلية على أساس وظيفي وتنظيمي وإستراتيجي. • قد تستخدم سجل مخاطر المنظمة. • يتم مناقشتها مع الإدارة العليا. • ربما تكون قد أضيفت مجالات جديدة للمراجعة الداخلية. • تم تطبيق مجموعة من عوامل الخطر، مدخلات النموذج، ويتم إعطاء أولوية بناءاً" على تصنيف المخاطر. • وضع خطة	• معروفة جيداً للمراجعين الداخليين. • تتم بالتشاور مع الأعمال التجارية. • مجال أوسع يأخذ في اعتباره مخاطر الأعمال التجارية. • تسهل تكامل المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر والتخطيط الإستراتيجي. • تتطلب فهماً قوياً للأعمال.	• يمكن أن تكون أكثر تحدياً Challenging. • تستغرق وقتاً طويلاً. • قد لا تتم في الوقت المناسب، ولا تكون ذات صلة، ولا تستجيب Responsive.

إستراتيجية للمراجعة الداخلية لثلاث سنوات بناءً على تصنيف المخاطر. • وضع خطة مراجعة داخلية سنوية بناءً على الموارد المتاحة. تقدم للجنة المراجعة.		

ويمكن أن يكون الجدول التالي أكثر دقة في التعبير عن تطور المراجعة الداخلية في المستقبل.

تطور المراجعة الداخلية منذ 2008 فصاعداً

المستقبل (2008 فصاعداً)	المزايا	العيوب
• تم تحديد المجالات التي تحتاج إلى مراجعة داخلية على أساس وظيفي وتنظيمي Organizational Cross وإستراتيجي – قد	• تتم بالتشاور مع الأعمال. • فورية وذات صلة ومستجيبة. • مجال أوسع يأخذ في حسبانه مخاطر الأعمال. • يسهل التكامل مع	• تتطلب التزاماً قوياً من الإدارة العليا. • تتطلب الانضباط لضمان فعالية عملية الاستشارة للمراجعة الداخلية. • ربما لا تكون معروفة جيداً

تستخدم سجل مخاطر المنظمة والمعلومات الأخرى ذات الصلة. • وضع خطة مراجعة أساسية يتم مناقشتها مع الإدارة العليا بما في ذلك ورش عمل إيجابية. • ربما تضاف مجالات حديثة للمراجعة الداخلية. • وضع خطة توكيد سنوية أو طويلة الأجل. • وضع خطة استشارية للمراجعة الداخلية وبحيث تكون مرنة وإيجابية لتوفير خدمات فورية وذات صلة ومستجيبة. تقدم للجنة المراجعة.	المراجعة الداخلية، إدارة المخاطر والتخطيط الإستراتيجي.	للمراجعين الداخليين.

وسيرتبط نطاق عمل المراجعين الداخليين بشكل عام بالمكان حيث هي / هو توجد حالياً فيه وذلك فيما يتعلق بمراحل التطور الثلاثة للمراجعة الداخلية المتواصلة، فكلما تحركنا نحو الأساليب الأكثر صعوبة لتشغيل وظيفة المراجعة الداخلية، كلما زادت درجة تعقد عمل المراجعة الداخلية، وكلما كانت القدرات والمهارات التي تحتاجها المراجعة الداخلية أكثر. ومازال الكثير من المراجعين الداخليين في مرحلة مبكرة من مراحل تطور المراجعة الداخلية، لأنه ينظر للمستقبل على أنه صعب جداً وشاق.

2/3 – المراجعة الداخلية من منظور معاييرها:

إن معايير المراجعة الداخلية التي يجب أن نأخذها في الاعتبار هي تلك المعايير التي أصدرها معهد المراجعين الداخليين (IIA, 2007). وإليك أهم النقاط ذات الصلة بهذه المعايير:

1/2/3 – تعريف المراجعة الداخلية المقبول دولياً والذي أصدره معهد المراجعين الداخليين:

المراجعة الداخلية هي توكيد مستقل وموضوعي ونشاط مصمم لإضافة قيمة ولتحسين عمليات المنظمة. وتساعد المراجعة الداخلية المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال وضع منهج منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة وعمليات الحوكمة.

لقد كانت هذه خطوة حتى من التعريف السابق والذي يركز على التوكيد. ولقد وسع هذا التعريف دور المراجعة الداخلية لتشمل الخدمات الاستشارية.

ولفهم الاختلاف بين الخدمات التوكيدية والخدمات الاستشارية نحتاج لهذه التعريفات في مجال المراجعة الداخلية الحديثة:

- **التوكيد Assurance:**

فحص موضوعي للدليل لتوفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر، الرقابة، أو عمليات الحوكمة لأي منظمة.

وتتضمن الأمثلة: الجوانب المالية، الأداء، مدى الالتزام، أمن النظام، والمهام ذات العناية الواجبة.

- **الاستشارات Consulting:**

تشمل النصيحة وأنشطة خدمة العميل ذات العلاقة، طبيعة ونطاق ما يتوافق مع العميل، والتي تضيف قيمة وتحسن من حوكمة الشركات وإدارة المخاطر وعمليات الرقابة بدون مسئولية الإدارة المفترضة للمراجع الداخلي.

وتتضمن الأمثلة: الاستشارات، النصيحة، تقديم التسهيلات، والتدريب. وينبغي ملاحظة أن تعريفات المراجعة الداخلية تركز على إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة.

- **إدارة المخاطـــر:**

ينبغي على المراجعة الداخلية أن تساعد المنظمة من خلال تحديد وتقييم مدى جوهرية تعرضها للمخاطر ومساهمتها في تحسين إدارة المخاطر وهيكل الرقابة.

- **الرقابة Control:**

ينبغي على المراجعة الداخلية أن تساعد المنظمة في الحفاظ على رقابات فعالة بتقييم مدى فعاليتها وكفاءتها وأيضاً من خلال تشجيع التحسين المستمر.

- **الحوكمـــة Governance:**

ينبغي على المراجعة الداخلية أن تقيم وتقدم التوصيات الملائمة لتحسين عملية الحوكمة في تحقيقها لأهدافها التالية:

- نشر الأخلاقيات المناسبة والقيم داخل المنظمة.
- ضمان الإدارة الفعالة للأداء التنظيمي والمساءلة.
- توصيل المعلومات عن المخاطر والرقابة بفعالية للأطراف الملائمة في المنظمة.
- تنسيق الأنشطة بفعالية وتوصيل المعلومات بين مجلس الإدارة، المراجعين الداخليين والإدارة.

• **التوكيد Assurance:**

فحص موضوعي للدليل لتوفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر، الرقابة، أو عمليات الحوكمة لأي منظمة.

2/2/3 – ما نوع العمل الذي تقوم به المراجعة الداخلية؟

فحص موضوعي للدليل لتوفير تقييم مستقل لإدارة المخاطر، الرقابة، أو عمليات الحوكمة لأي منظمة.

يعتقد معهد المراجعين الداخليين أن عمل وأساليب المراجعة الداخلية ينبغي أن تتضمن ما يلي:

- تقييم مخاطر المشروع.
- تعظيم الاستفادة من التقييم الذاتي للمخاطر والرقابة.
- استخدام عمليات الرقابة الداخلية بناءً على إرشادات لجنة COSO.
- الشراكة مع الإدارة.
- دمج حوكمة الشركات في الممارسة العملية.
- زيادة أداء الموظفين.
- التواصل بشكل أكثر فعالية.

- تنمية الموظفين شخصياً ومهنياً.
- استخدام التكنولوجيا لزيادة كفاءة الموظفين.
- أداء وظيفة التوكيد.
- تقديم الخدمات الاستشارية.
- إجراء مراجعات في المجالات الحديثة.
- تعظيم الاستفادة من مقاييس الأداء.

ويؤدي ما سبق إلى أنواع المراجعة الداخلية التي ينبغي أن توفرها وظيفة المراجعة الداخلية والتي تتضمن كل أو بعضاً مما يلي:

- **مراجعة مدى الالتزام Compliance Audit:**

فحص السجلات والتقارير المالية للشركة للتحقق مما إذا كانت الأرقام في تلك التقارير المالية ذات صلة ودقيقة وكاملة.

ويكون التركيز الأساسي هنا على التأكد من أن كل الأصول والالتزامات يتم تسجيلها بشكل صحيح في الميزانية العمومية وقائمة الدخل، وأن المصروفات صحيحة.

- **المراجعة المالية Financial Audit:**

فحص الرقابات في البنية التحتية للتكنولوجيا في المنشأة. وعادة ما يتم هذا الفحص بالتزامن مع مراجعة القوائم المالية وفحص المراجعة الداخلية أو أي شكل آخر من المهام التصديقية Attestation Engagement.

- **المراجعة بناءً على الطلب Financial Audit:**

حيث يتم طلب المراجعة الداخلية من جانب مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، أو الإدارة، رداً على مخاوف معينة، والتي لا توجد في خطة عمل المراجعة الداخلية.

وقد تعرف على أنها مراجعة حسب الطلب من جانب الإدارة.

- **المراجعة التشغيلية Operational Audit:**

يطلق عليها أحياناً مراجعة الأداء أو مراجعة البرنامج، وتختبر استخدام الموارد لتقييم ما إذا كانت هذه الموارد قد تم استخدامها بطريقة أكثر فعالية وكفاءة لتنفيذ أهداف المنظمة.

وقد تتضمن المراجعة التشغيلية عناصر من مراجعة مدى الالتزام، والمراجعة المالية، ومراجعة نظم المعلومات. ويستخدم هذا المصطلح بشكل أساسي في القطاع الخاص.

- **مراجعة الأداء Performance Audit:**

اختبار منظم ومستقل لإدارة المنظمة أو البرنامج أو وظيفة معينة لتحديد ما إذا كانت الممارسات الإدارية قد تمت بكفاءة وفعالية وما إذا كانت ممارسات الإدارة قد دعمت التحسين والتطوير.

ويستخدم هذا المصطلح بشكل أساسي في القطاع العام. وقد تكون مراجعة الأداء هي نفسها، أو تشبه، المراجعة التشغيلية.

- **مراجعة الجودة Quality Audit:**

اختبار منظم وتقييم لكل الأنشطة المتعلقة بجودة المنتج أو الخدمة، لتحديد مدى ملاءمة وفعالية الأنشطة في مقابلة أهداف الجودة.

- **مراجعة عائد النقود Value for Money Audit:**

فحص لكيفية تخصيص الموارد واستخدامها. وتهتم بالمفاهيم التالية المتداخلة: الكفاءة، الفعالية، الاقتصاد، ومخرجات المنظمة.

وهذه المراجعة أكثر شيوعاً في القطاع العام من القطاع الخاص، حيث يفتقر القطاع العام لمعيار الربحية. وقد تكون هذه المراجعة هي نفسها أو تشبه مراجعة الأداء.

3/2/3 – ما هي تأثيرات نوع العمل؟

يعتمد مدى (نطاق) ونوع عمل المراجع الداخلي على عدد من العوامل أهمها ما يلي:

- **التفويض المحدد للمراجعة الداخلية والوارد في ميثاق المراجعة الداخلية:**

وهذا هو ما تريده لجنة المراجعة والمنظمة أن تقوم به المراجعة الداخلية. وعلى الرغم من أنه من الناحية المثالية ينبغي أن تشمل كل من خدمات التوكيد والخدمات الاستشارية على حد سواء، فمن الصحيح أن نقول أن بعض من لجان المراجعة والإدارات تعتقد أن المراجعة الداخلية لا ينبغي أن تبتعد عن جذورها في توفير التوكيد، ولذلك يركز ميثاق المراجعة في بعض المنظمات على توفير خدمات التوكيد فقط. وهذا الموقف بلغ ذروته عقب إنهيار الشركات عام 1990. ومع ذلك هناك لجان مراجعة وإدارات أكثر استنارة، نظراً لسعيها في الوقت الحالي نحو خدمات المراجعة الداخلية الأكثر شمولية للمنظمة. فهذا من شأنه أن يضيف المزيد من القيمة بدلاً من مجرد إعداد تقرير عن الخطأ الموجود في كل من مدى الالتزام والمجالات المالية.

- **إلى أي من يقدم مدير إدارة المراجعة تقاريـــــــره ؟**

من الناحية الوظيفية ولغرض العمليات يقوم المدير التنفيذي لعملية المراجعة، أو مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم التقرير إلى لجنة المراجعة وإلى المسئول التنفيذي الأول للإدارة. ففي حين قد يكون هناك ترتيبات أخرى من

قبل المدير التنفيذي لعملية المراجعة لإعداد التقارير – مثل تقديم التقرير إلى المسئول التنفيذي الأول للإدارة والعمليات – فإن هناك مخاطر تكمن في فقدان المراجعة الداخلية قدراً من استقلالها. وهذا يمكن أن يكون له تأثير سلبي محتمل على مدى ونوع العمل المؤدى من قبل المراجعة الداخلية.

- **قدرات ومهارات المراجعين الداخليين:**

نظراً لأن تحركات عمل المراجعة الداخلية يكون نحو أساليب تشغيل أكثر صعوبة، فإن عمل المراجعة الداخلية يزداد تعقيداً. وهذا يعني أن القدرة والمهارة للمراجع الداخلي في حاجة إلى أن تتزايد، وهو الأمر الذي يعتبره العديد من المراجعين الداخليين قفزة / طفرة كبيرة لدرجة أنه يفضل أن يظل مرتاحاً كما هو.

- **المتطلبات التشريعية أو التنظيمية للمراجعة الداخلية:**

عمل المراجعة الداخلية دائماً ما يتمثل في دورها في توفير التوكيد على مدى الالتزام التشريعي والتنظيمي Legislative & Regulatory. وهذا هو الدور الهام الذي يجب ألا ينسى أبداً.

3/3 – دراسة حالـــة:

تصميم خطة مراجعة داخلية شاملة:

تقوم بعض المنظمات الحكومية الكبيرة والتي لديها التزامات هامة وقوية تجاه المراجعة الداخلية بتوفير أموال كافية كموارد لوظيفة المراجعة الداخلية لتغطي 25000 ساعة مراجعة كل سنة. وترغب لجنة المراجعة في خطة مراجعة داخلية سنوية والتي من شأنها أن توفر توكيداً على مدى نجاح المنظمة في عملها، ولكن ينبغي أيضاً أن تكون أكثر استجابة للاحتياجات المتغيرة ولمخاطر المنظمة.

والجدول التالي هو تلخيص لخطة المراجعة السنوية على أساس المخاطر من قبل مدير إدارة المراجعة:

نوع المراجعة	عدد الساعات المقررة لدورة 12 شهراً	عدد الساعات المقررة لتداول 6 شهور	عدد الساعات المقررة لتداول 3 أشهر الاحتياطية	عدد الساعات غير المخصصة لتداول 3 شهور	عدد الساعات الإجمالية السنوية
الخدمات الاستشارية للتوكيد على مدى الالتزام	6000	00	00	00	6000
الخدمات الاستشارية للتوكيد المالي	750 250	2500	1000	500	5000
الخدمات الاستشارية للتوكيد على تكنولوجيا المعلومات	3000 3000	00	00	00	6000
الخدمات الاستشارية للتوكيد على الأداء	500	2500	1000	1000	5000
تخطيط خطة المراجعة	500	00	00	00	500
رصد عملية المراجعة ومتابعتها	500	00	00	00	500
لجنة المراجعة	500	00	00	00	500
تنسيق المراجعة الخارجية	1500	00	00	00	1500
					25000

بدلاً من وجود خطة مراجعة داخلية سنوية جامدة، فإن الخطة الموضحة في الجدول تم تصميمها لتغطي 18 شهراً مع تجديدها وتنشيطها Refresher كل 6 شهور بحيث تكون ممارسات العمل ممهدة ومخصصة للمراجعين الداخليين باستمرار.

وتشمل الخطة المجالات التالية:

- **12 شهر المقررة للدورة (Cyclical 12 months scheduled):**

المناطق / المجالات عالية الخطورة تستحق اهتمام سنوي من قبل المراجعة الداخلية.

- **6 شهور المقررة للتداول / التجديد (Rolling 3 months scheduled):**

المناطق عالية الخطورة مقرر لها عمليات مراجعة دورية (متكررة) أو عملية مراجعة مرة واحدة (في نهاية السنة).

- **3 شهور الاحتياطية المقررة للتداول (Rolling 3 months reserve):**

تعقد المجالات في الاحتياطي Areas held in reserve في حالة تأجيل أو إلغاء مراجعات داخلية أخرى.

- **3 شهور غير المخصصة للتداول(Rolling 3 months unassigned):**

وهي مخصصة حسب طلب الإدارة على عمليات المراجعة الداخلية وذلك فيما يتعلق بالقضايا الناشئة والمخاطر.

وبصفة عامة يعتمد مدى ونوع عمل المراجعة الداخلية على عدد من العوامل أهمها:

أ – التفويض المحدد للمراجعة الداخلية والوارد في ميثاق المراجعة الداخلية؛

ب – ما الذي تريده لجنة المراجعة من المراجعة الداخلية أن تقوم به؟

ج – ماذا تريد الإدارة من المراجعة الداخلية؟

د – إلى من يقوم مدير إدارة المراجعة الداخلية بتقديم التقارير؟

هـ - قدرات ومهارات المراجعين الداخليين.

و – المتطلبات التشريعية والتنظيمية للمراجعة الداخلية.

وينبغي أن ينظر مدير إدارة المراجعة الداخلية إلى إرشاد لجنة المراجعة والإدارة بشأن مدى ونوع العمل المؤدى من قبل وظيفة المراجعة الداخلية. ومع ذلك يجب عليه باعتباره محترفاً Professional للمراجعة الداخلية، أن يستخدم معرفته وخبرته لتحديد، والتأثير على، صياغة خطة المراجعة الداخلية على أساس المخاطر والتي من شأنها أن تلبي إحتياجات المنظمة بشكل أفضل.

هذا ومن المحتمل أن تكون هناك خطة مختلطة / ممزوجة Blended Plan لعمل المراجعة الداخلية والتي تضم كل من الخدمات الاستشارية وخدمات التوكيد، يراعى بشأنهما ما يلي:

أ – **خدمات التوكيد Assurance Services:**

* جزء من الخطة الشاملة لعمل المراجعة الداخلية.

* التركيز السنوي أو طويل الأجل.

* على أساس المخاطر.

* قد تشمل المراجعة الداخلية الدورية للمناطق ذات المخاطر المرتفعة.

* الحاجة للنظر إلى المراجعة الخارجية لتجنب الإزدواجية في جهود المراجعة.

* الساعات المقدرة من المراجعات الداخلية السابقة لمواضيع المراجعة المقررة.

* التركيز على مدى الالتزام، والقضايا المالية، والمخاطر، وإجراءات الرقابة المالية، وخدمات فحص Reviews تكنولوجيا المعلومات.

ب - الخدمات الاستشارية Consulting Services:

* جزء من الخطة الشاملة لعمل المراجعة الداخلية.

* المرونة، والتركيز المتداول بدلاً من الجمود.

* على أساس المخاطر، والتركيز على خدمة العملاء. وإذا توافرت البيانات السابقة والمحدودة، فإن الساعات المقدرة لمواضيع المراجعة الداخلية تكون على أساس أفضل المعلومات المتاحة والخبرات السابقة.

* التركيز على قضايا الأعمال الحالية والناشئة، والمخاطر، والنظام في ظل تطوير خدمات الفحص.

4 - الدور المستهدف للمراجعة الداخلية في مجال تقارير الأعمال المتكاملة:

بداية تجدر الإشارة إلى أن التحول نحو، وتفعيل، مدخل تقارير الأعمال المتكاملة، لهو مسئولية الإدارة، وإذا اختارت تطبيق هذا المدخل فعليها أن تختار وتطبق المبادئ والسياسات المحاسبية بطريقة سليمة. وإذا ما أرادت، وهذا أمر منطقي، أن تكون تقارير الأعمال المتكاملة خالية من التحريف الجوهري، مالياً

وغير مالياً، فيجب أن تصمم وتنفذ هيكل متكامل للرقابة الداخلية آخذة أهم أدواته المراجعة الداخلية.

فكيف سيكون دور المراجع الداخلي في مجال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة؟ هذا ما سوف نجيب عليه في الفرعيات التالية:

1/4 – قصور الوظيفة الحالية للمراجعة الداخلية:

إذا ما نظرنا للمراجعة الداخلية كأداة للرقابة المالية المستندية اللائحية فإننا سوف نقر بقصور هذه الوظيفة، الأمر الذي أوجد فجوة توقعات في مجال المراجعة الداخلية لأنه أصبح مطلوباً منها أن تكون أداة للرقابة الشاملة المالية والإدارية، وغير المالية، والبيئية والاجتماعية، والتشغيلية والاستدامية والإستراتيجية، وهذا ما تخدمه تقارير الأعمال المتكاملة.

2/4 – وظائف المراجعة الداخلية في ظل تقارير الأعمال المتكاملة:

في ظل تحول الشركات، خاصة تلك المقيدة بالبورصة، نحو تقارير الأعمال المتكاملة فإن المراجعة الداخلية مطالبة بالقيام بالوظائف والأدوار التالية:

- أن يقوم المراجع الداخلي بدوريه الاستشاري والتوكيدي في مجال المراجعة الداخلية الاجتماعية، بأن يكون أداة للرقابة على مدى أداء الشركة لمسئوليتها الاجتماعية نحو العاملين والمجتمع على السواء.
- أن يقوم المراجع الداخلي بدوريه الاستشاري والتوكيدي في مجال المراجعة الداخلية البيئية EIA، وأن يكون أداة للرقابة البيئية على أداء الشركة، بما في ذلك بالطبع مراجعة نظم الإدارة البيئية وتقديم الاستشارات والتوكيد بشأنها.

3/4 – متطلبات تفعيل دور المراجعة الداخلية المتكاملة:

لا شك أن قيام المراجعة الداخلية بدورها التوكيدي والاستشاري في مجال مراجعة تقارير الأعمال المتكاملة يحولها من مراجعة مستندية لائحية مالية تقليدية إلى مراجعة داخلية متكاملة Integrated Internal Audit تعمل كأداة للرقابة المالية وغير المالية. ولكن الأمر يحتاج لمتطلبات تفعيل أهمها ما يلي:

أ – وجود تنظيم مهني للمراجعة الداخلية رسمي معتمد من الدولة ومقبول.

ب – خلق منافسة إدارية تؤمن بهذا الدور الجديد للمراجعة الداخلية.

ج – إعادة النظر في تأهيل وتدريب المراجع الداخلي.

د – وجود آلية مهنية تراقب جودة الأداء المهني للمراجع الداخلي الحديث.

هـ - تنمية وعي أصحاب المصالح، خاصة المساهمون، بشأن المراجعة الداخلية المتكاملة.

و – وجود معايير مهنية محلية للمراجعة الداخلية متوافقة مع نظيرتها الدولية.

قائمة المراجع

- Abbott, Lawrence J.; Susan Parker; Gary F. Peters & Dasaratha V. Rama., 2007, Corporate Governance, Audit Quality, and The Sarbanes – Oxley Act: Evidence from Internal Auditing Outsourcing", **The Accounting Review**, pp. 803 – 835.
- American Institute for Cedtified Public Accountants, (2004) "Forensic Services, Audits, and Corporate Governance: Bridging the Gap" AICPA Forensic Litigation Services Committee and Fraud Task Force.
- American Institute for Certified Public Accountants (2006) "Forensic Procedures and Specialists: Useful Tools and Techniques" Business Valuation and Forensic Litigation Services Section – Special Report.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Statements on Auditing Standards (SAS) No. 1, *Due Professional Care in the Performance of Work.*
- Anderson, Urton, 2003, "Chapter 4 : Assurance and Consulting Services", in the Institute of Internal Auditors, **Research Opportunities in Internal Auditing,** (eds) 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.
- Anonymous, 2011, "Uptake of Integrated Reporting by Country", Available at : http://www.wikipedia.org
- Barr, Robert H. Jr. & Stanley Y. Chang., 1993, "Outsourcing Internal Audits: A Boon or Bane?" **Managerial Auditing Journal,** pp. 14 – 17.
- Battlle, 2003, Petroleum Industry Guidelines for Reporting Greenhouse Gas. http://www.ogp.org.uk , http://www.Emissions, available at http://www.Ske.org.au
- Bell, T. B., M. E. Peecher and I. Solomon, 2005, *The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of*

KPMG's Global Audit Methodology. U.S.A., KPMG International.

- BRLF, 2010, "The business Case for Integrated Reporting form an Australian Stakeholder Perspective", Discussion Paper, Available at http://www.ske.org.au.
- BRLF........, 2011, "The Perspectives of. Australian Stakeholders on the Business Case for Integrated Reporting", Discussion Paper, Available at http://www.Ske.org.au.
- California Air Sources Board, 2008, Mandatory Reporting of Greenhouse Gas Emissions: Instructional Guidance for Operators, Available at www.arb.ca.gov.
- Caplan, Dennis, Diane Janvrin & James Kurtenbach, 2007, "Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self – Regulation by the Accounting Profession", **Research in Accounting Regulation,** pp. 3 – 34.
- Carey, Peter, Chew Ng. & Nava Subramaniam., 2004, "Outsourcing Internal Audit Services: An Empirical Study on Queensland Public – Sector Entities", **Australian Accounting Review,** Vol. 14, Iss. 3, pp. 86 – 96.
- Careya, Peter; Nava Subramaniam & Karin Chua Wee Ching., 2006, "Internal Audit Oustsurcing in Australia", **Accounting and Finance,** pp. 11 – 30.
- Carpenter, T., C. Durtschi, and L. Gaynor, 2003. The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge Acquisition, and Fraud Detection. *American Accounting Association Mid – Your Auditing Meeting.*
- Carpenter, T., J. L. Reimers, 2011, Professional Skepticism : The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Working Paper, Available at : http://ssrn.com.*
- Church, Bryan K., Audrey A Gramling, Mario J. Maletta, Arnold Schneider., 2004, "The role of the Internal Audit

Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research", **Journal of Accounting Literature,** Vol. 23, pp. 194 – 245.

- Clayton Mona M. (2006) "Investigative Techniques" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Colbert, Janet L. and Meany James R. (2004) "Forensic Accountants, Sarbanes – Oxley, and Audit Standards".
- Cox, Andrew, 2008, "What is the Range of the Internal Auditor's Work?", **available at: www.qfinance.com.**
- CRDI Steering Committee, 2006, "Using the Global Frame Work of Climate Risk Disclosure: Guide to Disclosing Climate Risk to Investors, Examples of Disclosure from Leading Corporations", Available at http://www.calstrs.com.
- Deloitte, 2011, "Integrated Reporting: is your Message Lost in Regulation?", http://www.Deloitte.com.
- Department of Energy and Climate Change and DEFRA, 2009, Guidance on How to Measure and Report your Greenhouse Gas Emissions, Available at http://www.defra.gov.uk.
- Dye, Kenneth M. (2006) "Corruption & Fraud Detection by Supreme Audit Institutions".
- European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA), 2005, "Internal Auditing in Europe: Position Paper", February, **available at: www.ECILA.org.**
- FEE, 2011, "Integrated Reporting", Available at http://www.Fee.b.
- Fraser, Ian & William Henry., 2007, "Embedding Risk Management: Structures and Approaches", **Managerial Auditing Journal,** (Vol. 22 No. 4), pp. 392 – 409.

- Fukukawa. II., T. J. Mock, 2011, Does Assertion Framing Affect Professional Skepticism?. *Working Paper, Available at : http://ssrn.com.*
- Galanis, Alexandros & David G. Woodward., 2006, "A Greek Perspective on the Decision to Outsource Internal Audit", **The Journal of Applied Accounting Research,** pp. 1 – 71.
- Gerson, James S., Brolly, John P. and Skalak, Steven L. (2006) "The Roles of the Auditor and the Forensic Accounting Investigator" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Golden Thomas and Pilkington Paul (2006) "The Future of Forensic Accounting" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Golden Thomas W. and Kreb Kevin (2006) "Potential Missteps: Considerations When Fraud Is Suspected" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Guenther, Edeltraud, Martin Nowack and Gabriel Weber, 2008, "How Do Companies Participating in Voluntary Initiatives Report their Climate Change Performance", Available at http://www.tu-dresden.de.
- Harvard Business School, 2010, "Some Thoughts on Integrated Reporting and its Possibilities", in "The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps", Edited by Eccles, Robert G., Beiting Cheng and Daniela Saltzman, Available at http://www.hbs.edu.
- Hermanson, Dana R. & Larry E. Rittenberg., 2003, "Chapter 2: Internal Audit and Organizational Governance", in the Institute of Internal Auditors, **Research Opportunities in Internal Auditing,** (eds) 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.

- Hurtt, R. K. 2007, Professional Skepticism: *An Audit Specific Model and Measurement Scale.* Working Paper, Baylor University.
- Hurtt, R. K. 2010, Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing : A Journal of Practice and Theory* 29(1): 149 – 171.
- Hurtt, R. K., M. Eining and D. Plumlee. 2008, An Experimental Examination of Professional Skepticism. *Working Paper.*
- IFAC, 2011, "Integrating the Business Reporting Supply Chain", Available at : http://www.ifac.org.
- IIRC, 2011, "What is Integrated Reporting", Available at : http://www.theiirc.org.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) International Standards of Auditing (ISA) No. 240. *The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements.*
- James, Marianne L., 2001, "Audit Partners' Perceptions of Internal Audit Outsourcing and the Sec's Rule on Auditor Independence: An Investigation of Differences and Similarities", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal.**
- Johanesburg, 2010, "An Integrated Report is a New Requirement for Listed Companies", Available at : http://www.sustainability.org.
- Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson & K. Raghunandan, 2005 L., Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment Internal Auditing, **Accounting Horizons,** Vol. 19, No. 2, pp. 69 – 84.
- Joseph V. Carcello, Dana R. Hermanson & K. Raghunandan, 2005, Changes in Internal Auditing During the Time of the Major us Accounting Scandals, **International Journal of Auditing.**

- Kagermann, Henning, William Kineey, Karlheinz Küting & Claus – Peter Weber., 2008, "**Internal Auditing Handbook**", in Springer – Verlag Berlin Heidelberg.
- Kanzer, Adam M., 2010, "The Current U.S. Regulatory Approach to Sustainability Reporting", in "the Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps", Edited by Eccles, Robert G., Beiting Cheng and Daniela Saltzman, Available at : http://www.hbs.edu.
- Katwala, Nimish, 2009, "Final Mandatory Reporting of Greenhouse Gases Rule", http://www.providenceeng.
- Kenyon Will and Tilton Patricia (2006) "Potential Red Flags and Fraud Detection Techniques" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- King, Mervin E., "Comments on the Framework for Integrated Reporting and the http://www.Ske.Calpers – Integrated Report – South Africa", Available at : http://www.governance.org.
- Kinney, Jr., William R., 2003, Chapter 5 : Auditing Risk Assessement and Risk Management Processes", in the Institute of Internal Auditors, **Research Opportunities in Internal Audiring,** (eds), 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Flroida.
- La Torre, James A., Bobek, Therese M. and Bartolucci, Dennis D. (2006) "Internal Audit: The Second Line of Defense" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Laviada, Ana Ferna'ndez, 2007, "Internal Audit Function Role in Operational Risk Management", **Journal of Financial Regulation and Compliance** (Vol. 15, No. 2), pp. 143 – 155.
- Lemon, W. Morley & Key W. Tatum., 2003, "Chapter 8 : Internal Auditing's Systematic, Disciplined Process" in the Institute of Internal Auditors, **Research Opportunities in**

Internal Auditing, (eds) 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.

- Massie, Robert Kinloch, 2010, "Accounting and Accountability", in "The Landdcape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps", Edited by Eccles, http://www.hbs.edu.
- NACAA, 2011, "Background and History of EPA Regulation of Greenhouse Gas (GHG) Emissions Under the Clean Air Act & National Association of Clean Air Agencies" Comments on EPA GHG Regulatory and Policy Proposals", Available at : http://www.4cleanair.org.
- Nelson, M. W. 2009, A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing, *Auditing : A Journal of Practice and Theory* 28(2): 1 – 34.
- Parkinson, Michael., 2004, "A Strategy for Providing Assurance", **Internal Auditor.**
- Parkinson, Michael., 2009, "The Assurance Versus Consulting Debate: How far should internal audit go?", **available at: www.qfinance.com.**
- Payne, E. A., and R. J. Ramsay, 2005. Fraud Risk Assessments and Auditors' Professional Skepticism. *Managerial Auditing Journal* 20 (3): 321 – 330.
- Peursem, Karen Van & Lehan Jiang., 2008, "Internal Audit Outsourcing Practice and Rationales: SME Evidence From New Zealand", **Asian Review of Accounting,** pp. 219 – 245.
- Plumlee, D., B. A. Rixom, and A. J. Rosman, 2011, Training Auditors to Think Skeptically. *Working Paper, Available at : http://ssrn.com.*
- Pricewaterhousecoopers, 2010, "A Framework for Greenhouse Gas Reporting: Typico Inc: An Illustration of a Statement of Greenhouse Gas Emissions", Available at: http://www.pwc.com.

- Protiviti Inc., 2009, "guide to Internal Audit: Frequently Asked Questions About Developing & Maintaining an Effective Internal Audit Function – Second Edition", **available at : www.Knowledgeleader.com.**
- Public Company Accounting Oversight Board (2007) "Panel Discussion – Forensic Audit Procedures" Standing Advisory Group Meeting.
- Rae, Kirsten; Nava Subramaniam & John Sands., 2008, "Risk Management and Ethical Environment: Effects on Internal Audit and Accounting Control Procedures", **JAMAR** (Vol. 6, No. 1), pp. 11 – 30.
- Ranallo, Lawerence F. (2006) "Forensic Investigations and Financial Audits: Compare and Contrast" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Ranallo, Lawerence F. (2006) "ForensicInvestigations and Financial Audits: Compare and Contrast" **A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.**
- Razae Zabihollah (2007) "The Role of Forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information" The Forensic Examiner Volume 16.
- Razae Zabihollah (2007) "The Role of Forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information" **The Forensic Examiner** Volume 16.
- Razae Zabihollah, Lander, Gerald H. and Reinstein, Alan (1992) "Forensic Accounting Challenges and Opportunities" The Ohio CPA Journal : October; 51, 5.
- Razae Zabihollah, Lander, Gerald H. and Reinstein, Alan (1992) "Forensic Accounting Challenges and Opportunities" **The Ohio CPA Journal** : October, 51, 5.
- Reilly, Allison, 2008, "Introduction to the Climate Registry: Voluntary GHG Reporting for North America, Available at http://www.theclimateregistry.org..

- Ridley, Jeffrey., 2009, "Starting a Successful Internal Audit Function to Meet Present and Future Demands", **available at : www.qfinance.com.**
- Rittenberg, Larry, Wayne Moore & Mark Covaleski., 1999, "The Outsourcing Phenomenon", **The Internal Auditor,** Vol. 56, Iss. 2.
- Roy, Anjan Kumar., 2008, "Risk Based Internal Audit – Need for such Approach in Banking Sector for Implementation of BASEL II Accord: Bangladesh Perspective", **The Bangladesh Accountant.**
- Ruud, T. Flemming., 2003, "Chapter 3 : The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance" in the Institute of Internal Auditors, **Research Opportunities in Internal Auditing,** (eds) 247 Maitland Avenue, Altamonte Springs, Florida.
- Sarens, Gerrit & Ignace De Beelde., 2006, "Internal Auditors' Perception about their Role in Risk Management: A Comparison Between US and Belgian Companies", **Management Auditing Journal,** Vol. 21 No. 1, pp. 63 – 80.
- Savčuk, Olga., 2007, "Internal Audit Efficiency Evaluation Principles", **Journal of Business Economics and Management,** Vol. VIII, No. 4, pp. 275 – 284.
- Schneider, Arnold., 2008, "Outsourcing Internal Auditing", **Internal Auditing,** pp. 16 – 25.
- Schuttz, Timothy and Bontle Tsikwe, 2011, "King Unveils World First Integrated http://www.Sustinabilitysa.org Reporting Guidelines, Media Release, Available at : http://www.SRN.org.
- Simnett, Roger, Michael Nuget and Anna Huggins, 2009, "Developing an International Assurance 'Standard on Greenhouse Gas Statements", Accounting Horizons, Vol. 23, No. 4, pp: 347 – 363.

- Skalak, Steven L., Alas, Manny A. and Setillo, Gus (2006) "Fraud: An Introduction" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Skalak, Steven L., Alas, Manny A. and Setillo, Gus (2006) "Fraud: An Introduction" **A Guide to Forensic Accounting Investigation, John Wiley and Sons**.
- Skamstad, Erik (2006) "Teaming with Forensic Accounting Investigators" **A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons**.
- Skramstad, Erik (2006) "Teaming with Forensic Accounting Investigators" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Solstice, 2005, "Integrated Reporting : Issues and Implications for Reports", http://www.Solsticeworks.ca.
- Staciokas, Romas & Rolandas Rupšys, 2005., "Application of Internal Audit in Enterprise Risk Management", **Engineering Economics** (April), pp. 20 – 25.
- Sullivan, Rony, 2006, "Climate Change Disclosure Standards and Initiatives: Have They Added Value for Investors?", Available at : http://www.SRN.org.
- Swanger, Susan L. and Eugene G. Chewning, Jr., 2001, "The Effect of Internal AuditOutsourcing on Financial Analysis' Perceptions of External Auditor Independence", **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** pp. 115, 129.
- Tapp, Derren J. and Henderson W. McKay (Mac) "When and Why to Call Forensic Accounting Investigators?" A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons.
- Tapp, Derren J. and Henderson W. McKay (Mac)"When and Why to Call Forensic Accounting Investigatgors?" **A Guide to Forensic Accounting Investigation. John Wiley and Sons**.
- The Basel Committee on Banking Supervision., 2000, "Internal Audit in Banking Organizations and the Relationship of the Supervisory Authorities with Internal and External Auditors:

Consultative Paper Issued by the Basel Committee on Banking Supervision", **available at : www.bis.org.**

- The Council of the Institute of Chartered Accountants of India (ICAI), 2006, "Standard on Internal Audit (SIA) No. 2: Basic Principles Governing Internal Audit", **available at: www.CAally.com.**
- The Institute of Internal Auditors (IIA)., 2005, "IIA Position Paper on Resourcing Alternatives for the Internal Audit Function", **available at : www.Theiia.org.**
- ... ., 2009 1, "IIA Position Paper: The Role of Internal Auditing in Enterprise – wide Risk Management", **available at : www.Theiia.org.**
- ...., 2005 1, "Practice Advisory 1000.C1 – 2: Additional Considerations for Formal Consulting Engagements", **available at: www.Theiia.org.**
- ...., 2009, "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", **available at : www.Theiia.org.**
- ...., 2009 2, "Part 1 : The Internal Audit Activity's Role in Governance, Risk, and Control", **available at : www.Theiia.org.**
- ...., 2009 3, "IIA Position Paper : The Role of Internal Auditing in Resourcing the Internal Audit Activity", **available at : www.Theiia.org.**
- The Institute of Internal Auditors South Africa., 2009/2008, "How to Employ an Internal Auditors: A Guide to Resourcing for Internal Audit", **available at : www.**
- ...., 2006 2, "Standard on Internal Audit (SIA), No. 12: Internal Control Evaluation", **available at : www.CAally.com.**
- ...., 2006, 1, "Standard on Internal Audit (SIA), No. 11: Consideration of Fraud in an Internal Audit", **available at : www.CAally.com.**

- The Institute of Internal Auditors UK and Ireland., 2004, "Position Statement: The Role of Internal Audit in Enterprise – wide Risk management", **available at : www.Theiia.org.**
- The Integrated Reporting Committee of South Africa, 2001, Framework for Integrated Reporting and the Integrated Report", Discussion Paper, Available at : http://www.Sustainabilitysa.org.
- Vecchio, Stephen C. Del & B. Douglas Clinton., 2003, "Cosourcing and Other Alternatives in Acquiring Internal Auditing Services", **Internal Auditing,** pp. 33 – 39.
- Wallace, Mike, 2010, "Will the Us a Take a Leap? Barriers to Integrated Reporting", in "The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps", Edited by Eccles, Ropert G., Beiting Cheng and Daniela Saltzman, Available at : http://www.hbs.edu.
- Wells, Joseph T., Houck, Max M., Kranacher Mary – Jo, Morris, Bonnie, Riley, Richard A (Dick) and Robertson James (2006) "Forensic Accounting as an Investigative Tool" **The CPA Journal.**
- Wells, Joseph T., Houck, Max M., Kranacher Mary – Jo, Morris, Bonnie, Riley, Richard A (Dick) and Robertson James (2006) "Forensic Accounting as an Investigative Tool" **The CPA Journal.**
- White Allen L., 2010, "The Five Capitals of Integrated Reporting: Towards a Holistic Architecture for Corporate Disclosure", in "The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps", Edited by Eccles, Robert G., Beiting Cheng and Daniela Saltzman, Available at : http://www.hbs.edu.
- WRI and WCSD, 2004, "The Greenhouse Gas Protocol: A Corporate Accounting and Reporting Standards, Available at : http://www.ghgprotocol.org.

- نصر، عبد الوهاب، شحاته السيد، **المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والمصرية**، 2011.

ملحـــق رقم (1)

تقرير المسئولية والاستدامة

لشركة ستوكلاند Stockland لعام 2011

Corporate Responsibility and Sustainability 2011

1 – نبذة عن الشركة:

تتمتع الشركة بتاريخ طويل ومشرّف في بناء الأماكن التي تقابل احتياجات العملاء والمجتمعات، حيث أسس Ervin Graf شركة ستوكلاند عام 1952 لتتبنى الرؤية التالية: عدم التركيز على مجرد تحقيق النمو والأرباح، لكن العمل على توفير مساهمة نافعة في تطوير مدن ومجتمعات عظيمة. وكنتيجة لهذه الرؤية أصبحت تلك الشركة واحدة من مجموعات الاستثمار العقاري الاسترالية ذات المنتجات المتنوعة الرائدة المقيدة بالبورصة Australia's Leading Listed Diversified Property Groups، وبمعنى آخر تقوم الشركة الآن بتطوير وإدارة محفظة كبيرة من المجتمعات السكنية، وقرى أو دور المسنين، ومساكن للإيجار، والأصول الصناعية والمكتبية.

2 – البيئة والتغير المناخي Climate and Environment:

1/2 – مدخل استراتيجي (خطة عمل التغيير المناخي لعام 2011):

لدى الشركة خطة عمل للتغير المناخي تغطي المحاور الخمسة التالية: تبسيط عملية التقرير عن ومتابعة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري وكفاءة استخدام الطاقة؛ والاستمرار في الحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري من خلال تحسين كفاءة استخدام الطاقة؛ والتكيف مع ظاهرة التغير المناخي، من خلال توجيه قدر كبير من الاستثمارات للحصول على فهم أفضل لمخاطر التغير المناخي، ووضع إستراتيجية للتكيف مع المناخ على نطاق الشركة ككل؛ والإبتكار من خلال تضمين التقنيات منخفضة الكربون وتكنولوجيا الطاقة

المتجددة لجميع أنشطة الشركة؛ وتوصيل وضع وأداء الشركة بشأن التغير المناخي للأطراف المعنية.

2/2 – مدى التقدم والأولويات بشأن التغير المناخي والبيئة:

Climate and our Environment – Progress and Priorities

الماضـــــي لقد قلنا في السنة السابقة أننا سوف	الحاضـــــر لقد أصبحنا في هذه السنة	المستقبـــــل الآتي أولوياتنا السنة القادمة
توجيه قدر كبير من النفقات الرأسمالية نحو مستهدفات كفاءة الطاقة وانبعاثات الشركة من غازات الاحتباس الحراري، بهدف: • الحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري واستخدام الطاقة بنسبة 20% خلال الفترة من عام 2009 حتى عام 2014. • الأخذ في الاعتبار إمكانية التطبيق الأوسع للمصابيح من النوع LED.	• تبني مدخل استباقي للتغير المناخي يستهدف إحداث تخفيضات جوهرية في انبعاثات غازات الاحتباس الحراري؛ والبحث عن التقنيات منخفضة الكربون وتكنولوجيا الطاقة المتجددة، ووضع سعر لانبعاثات الكربون، للتشجيع على التحول إلى البدائل منخفضة الكربون وتكنولوجيا الطاقة المتجددة. • اتخاذ خطوات جادة لحماية وتحسين البيئة الطبيعية والبشرية وبيئة البناء. • الحصول على فهم أفضل لتأثيرات الشركة البيئية وتحديد، والتخفيف من حدة، المخاطر المحتملة المرتبطة بتغير المناخ. • البدء في تركيب مصابيح LED،	• مواصلة الحد من انبعاثات غازات الاحتباس الحراري واستخدام الطاقة بنسبة 20% من عام 2009 حتى عام 2014 بالنسبة للمجتمعات السكانية. • تحليل نتائج تدريب كفاءة استخدام الطاقة من قبل مستأجري الشقق. • العمل على وضع برنامج لضمان والمساعدة في تنفيذ مجموعة الشروط المنصوص عليها في بنود عقود الإيجار الخضراء. • تطوير إستراتيجية توليد الطاقة منخفضة الكربون والطاقة المتجددة لمواقع

• تتبع أداء الكفاءة البيئية للأصول مقارنة بمستهدفات الشركة حتى عام 2014. • مواصلة المشاركة في المناقشات وتطوير الآليات القائمة على السوق التي تشجع على استخدام الأصول منخفضة الكربون والأصول المستدامة. • القيام بتوفير التدريب على كفاءة استخدام الطاقة لمستأجري الشقق للبيع بالتجزئة. • توسيع وتعزيز بنود عقود الإيجار الأخضر. • وضع إستراتيجية لتوليد الطاقة منخفضة الكربون	وتحقيق تخفيضات جوهرية في الطاقة. • إعداد قائمة بشأن الكربون وتغير المناخ. • الشروع في دورة تدريبية متعلقة بكفاءة استخدام الطاقة لمستأجري الشقق بالتعاون مع حكومة نيو ساوث ويلز وموفري التدريب الخارجي. • تعديل صيغ جميع عقود الإيجار القياسية لتشمل بنود عقود الإيجار الخضراء. • وضع برامج تجريبية لتوفير تقنيات تزويد وإدارة خيارات الطاقة الجديدة. • إقامة الشراكات مع عدد من مزودي الطاقة للوصول لمجموعة من خيارات الطاقة البديلة. • تقييم أكثر الطرق فعالية من حيث التكلفة للحد من انبعاثات الكربون لأنشطة الأعمال الخاصة بالشركة. • توفير أنظمة الطاقة الشمسية الكهروضوئية Solar PV Systems بدون تكلفة لمشتري الأراضي الجديدة بعدد من	الشركة ككل. • مواصلة مبادرات البحث عن مجموعة من خيارات الطاقة البديلة. • تكليف وتدريب بعض مسئولي الشركة على استخدام الأدوات اللازمة لتحسين عملية اتخاذ القرار، بما في ذلك الاستثمار في تقنيات الطاقة المتجددة والطاقة منخفضة الكربون الفعالة من حيث التكلفة. • مواصلة محاولات الوصول لمبادرات المنازل منخفضة الكربون مرتفعة الأداء. • تطوير إستراتيجية التكيف مع ظاهرة التغير المناخي، وإعداد خطط التكيف اللازمة للأصول الأكثر عرضة لخطر التأثر من الطقس والتغير المناخي. • مواصلة الحد من استخدام

والطاقة المتجددة لمواقع الشركة. • وضع خطط عمل لإدارة قضايا التغيير المناخي ذات الصلة بأنشطة الشركة.	المشروعات التابعة للشركة. • إقامة شراكة مع شركات البناء لبناء المنازل منخفضة الكربون مرتفعة الأداء (التي لديها القدرة على إنتاج طاقة تفوق استهلاكها). • استكمال إستراتيجية التكيف مع المناخ على مستوى الشركة ككل.	المياه عبر أنشطة الأعمال للوصول للمستهدفات الخاصة بالسنوات الخمس المقبلة.

3/2 – حدود ومنهجية التقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري لشركة ستوكلاند Boundary and Methodology :

تتعلق جميع الأرقام المفصح عنها بعمليات الشركة داخل استراليا. **وتشمل انبعاثات النطاق الأول كلاً من:**

أ – الانبعاثات المباشرة. بمعنى الانبعاثات الناجمة عن الوقود الذي يتم حرقه في موقع الشركة (بما في ذلك الغاز الطبيعي والديزل)، وتسرب المبردات.

ب – الانبعاثات المفصح عنها من قبل المقاولين الذين يخضعون للرقابة التشغيلية للشركة، على النحو المطلوب من قبل قانون التقرير عن الطاقة والاحتباس الحراري الوطني The NGERA عام 2007، حيث يلتزم المقاولون بتوريد بياناتهم بشأن استهلاك الطاقة كجزء من عملية التقرير الشهرية، ومن ثم تستخدم الشركة هذه البيانات للتقرير عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري.

وتشمل انبعاثات النطاق الثاني: الانبعاثات غير المباشرة الناجمة من استهلاك الكهرباء فقط.

وقد تم التقرير عن انبعاثات النطاقين الأول والثاني طبقاً لحدود الرقابة التشغيلية بموجب The NGERA. أيضاً قامت الشركة بالتقرير التطوعي عن انبعاثات النطاق الثالث وفقاً لبروتوكول غازات الاحتباس الحراري. هذا، ولم يتم

تضمين الانبعاثات الناجمة عن استخدامات مستأجري الشقق. وتقوم الشركة بالنسبة للأصول التي تم فقد الفواتير الخاصة بها بتوفير تقديرات بخصوصها. أيضاً قامت الشركة في عام 2011 بتحسين عملية جمع البيانات لتضمين جميع قطاعات وأنشطة الشركة التي تخضع لرقابتها التشغيلية، الأمر الذي مكن الشركة من التقرير عن الانبعاثات في ظل الاستناد لبيانات الأداء الفعلي، كبديل عن التقديرات التي كانت تستخدمها من قبل. وقد أدى ذلك إلى زيادة حقيبة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري الخاصة بالشركة. وأخيراً تم تقسيم كثافة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري واستهلاك الكهرباء بحسب المساحة الأرضية للأصول وممتلكات الشركة.

أيضاً أدى قيام الشركة بالتقرير عن الانبعاثات وفقاً لمدخل الرقابة التشغيلية أن تضمن التقرير الانبعاثات المرتبطة بالمتعاقدين الذين يعملون مع الشركة. هذا، وتقوم الشركة بالتحقق من صحة حدود الرقابة التشغيلية سنوياً من خلال الاستعانة بمجموعة من الخبراء القانونيين.

1/3/2 – انبعاثات غازات الاحتباس الحراري:

Green House Gas Emissions

جدول رقم (1)

إجمالي انبعاثات غازات الاحتباس الحراري بالكيلوجرام

من مكافئ ثاني أكسيد الكربون ($Kg\ CO_2^{-e}$)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
النطاق الأول + النطاق الثاني	155742244	146273971	145273882	132439692	139385591	139279841
النطاق الأول	27459144	14904868	3016281	3201338	3323881	3500090
النطاق الثاني	128283100	131369103	120000601	129238354	136061710	135779751

ملاحظات:

- لم يتم التقرير أو الإعلان عن البيانات الخاصة بالمجمعات السكنية ودور المسنين للنطاقين الأول والثاني كل على حدة للفترة من 2006 حتى 2009.
- كانت انبعاثات النطاق الأول والثاني للمجمعات السكنية ودور المسنين الخاصة بالعام 2009 مقدرة ومدرجة في إجمالي انبعاثات غازات الاحتباس الحراري الخاصة بالشركة ككل.

جدول رقم (2)

إجمالي انبعاثات النطاق الأول (Kg CO_2-e)

البيــــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
غاز المكاتب	1827474	1574047	1759961	1937412	2489555	2549324
الغاز الصناعي	7540	36037	20597	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
غاز مساكن الإيجار	52558	29216	40455	262380	262932	517766
أسطول السيارات	166538	178083	287548	571395	433000	1001546
المبردات	1094926	1108671	907720	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
المجمعات السكنية	157816	50778	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
مقاولي المجمعات السكنية	22357767	11669158	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
غاز دور المسنين	332065	2930	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
مقاولي دور المسنين	1462460	255948	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل	غير مسجل
الإجمالي	270459144	14904868	3016281	3201338	3323881	3500090

ملاحظات:

- لم يتم التقرير أو الإعلان عن البيانات الخاصة بالمجمعات السكنية ودور المسنين للنطاقين الأول والثاني كل على حدة للفترة من 2006 حتى 2009.

جدول رقم (3)

إجمالي انبعاثات النطاق الثاني (Kg CO_2^{-} ٩)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
الإيجارات المتعلقة بالشركة Corporate Tenancies	1818240	1511979	1558899	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
غاز المكاتب	53052082	56761064	62487006	66238591	69544494	68134207
الغاز الصناعي	3088275	3261711	99391	2878686	5223895	5030872
مساكن الإيجار	61702581	63205479	55855304	60121076	61293321	62312820
المجمعات السكنية	2668804	4435837	غير مفصح عنها	عير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مقاولي المجمعات السكنية	22357767	11669158	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
غاز دور المسنين	332065	2930	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مقاولي دور المسنين	10368	----	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
الإجمالي	128283100	131369103	120000601	129238354	136061710	135779751

ملاحظات:

- لم يتم التقرير أو الإعلان عن البيانات الخاصة بالمجمعات السكنية ودور المسنين للنطاقين الأول والثاني كل على حدة للفترة من 2006 حتى 2009.

جدول رقم (4)

إجمالي انبعاثات النطاق الثالث ($Kg\ CO_2^{-e}$)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
إجمالي خسائر الإنتاج والنقل الناجمة عن الكهرباء المشتراه من الغير والغاز ووقود السيارات	21275232	23159819	19718223	21248048	22702571	23090218
تأجير السيارات	79475	65048	42105	79460	66572	65048
السفر بالطيران	1859621	1241197	1070393	1078377	1099714	1241197
الإجمالي	23214328	24466064	20830721	22405885	23686857	24396463

جدول رقم (5)

كثافة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري ($Kg\ CO_2^{-e}$)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
المكاتب	851	970	1038	1133	1278	1366
المساحة الأرضية للبنايات بالكثافة المترية م 2 Intensity In Metric	642279	600788	508342	527511	570091	524618
المساحة الأرضية	%100	%100	%76			

للبنايات بالكثافة المترية كنسبة مئوية						
مساكن الإيجار	730	760	746	772	822	886
المساحة الأرضية للبنايات بالكثافة المترية م2	852108	831821	735733	784846	748437	709490
المساحة الأرضية للبنايات بالكثافة المترية كنسبة مئوية	%100	%99	%97			

جدول رقم (6)

تخفيض كثافة انبعاثات غازات الاحتباس الحراري كنسبة مئوية

البيـــان	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2006	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2009	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2010	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2009	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2008	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2007	الفترة 2011 بالنسبة للفترة 2006
المكاتب	%38	%18	%12	%7	%8	%11	%6
مساكن الإيجار	%18	%2	%4	%2 –	%3	%6	%7

2/3/2 – استهلاك الطاقة Energy Consumption:

جدول رقم (7)

الكهرباء المشتراه Purchased Electricity (KWH)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
الإيجار المتعلق بالشركات	1924901	1622297	1655224	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
المكاتب	60025840	63370687	68639145	73337524	77526965	75460030
الغازات الصناعية	3442690	3622030	108900	2715742	4928202	503872
مساكن الإيجار	66771363	69030062	60110466	64762680	66085690	67071111
المجمعات السكنية	2764084	4724216	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مقاولي المجمعات السكنية	249272	89785	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
دور المسنين	5548781	1725830	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مقاولي دور المسنين	8493	7	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
الاجمالي	140735424	144224914	130513736	140815946	148540858	147562013

جدول رقم (8)

كثافة الكهرباء Electricity Intensity (KWH / m²)

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
المكاتب	931	1048	1098	1218	1359	1440
مساحة الأرضية للبنايات بالكثافة المترية م2	646279	600788	508342	527511	570091	524618
المحفظة المغطاة الكثافة المترية كنسبة مئوية	%100	%100	%76			
مساكن الإيجار	789	830	801	828	883	945
مساحة الأرضية للبنايات بالكثافة المترية م2	852108	831821	735733	784846	748437	709490
المحفظة المغطاة بالكثافة المترية كنسبة مئوية	%100	%99	%97			

جدول رقم (9)

تخفيضات كثافة الكهرباء كنسبة مئوية

Electricity Intensity %Reduction

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
المكاتب	%35	%11	%5	%10	%10	%6
مساكن الإيجار	%17	%5	%4 –	%3	%6	%7

جدول رقم (10)

استهلاك الغاز : الإجمالي الاسترالي Gas Consumption

البيـــان	عام 2011	عام 2010	عام 2009	عام 2008	عام 2007	عام 2006
المكاتب	35602367	30665244	34287190	38766323	48300919	49278237
الغازات الصناعية	146890	702056	401271	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مساكن الإيجار	1023893	569172	788136	5114614	5114614	9977497
المجمعات السكنية	2832885	747679	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
مقاولي المجمعات السكنية	1189	صفر	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
دور المسنين	6002361	57082	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها	غير مفصح عنها
الإجمالي	45609585	32741233	35476597	42880937	53415533	59255734

جدول رقم (11)

استهلاك الوقود بحسب النوع Fuel Consumption – By Tupe

البيـــان	عام 2011	مقاولي المجمعات السكنية	مقاولي دور المسنين	أسطول السيارات
الديزل Diesel (لتر)	8406045	7865518	519456	21111
الديزل الحيوي Grease (لتر)	301821	301821	----	----
البترول Petrol (لتر)	293004	226595	21118	45291
الإيثانول Ethanol (لتر)	8688	5190	590	2908
LPG (لتر)	178	178	----	-----
الزيت أو النفط (لتر)	73421	70203	3218	----
زيت الشحم Bio – Diesel (كيلوجرام)	20168	20168	-----	-----

ملحق رقم (2)

تقرير التوكيد المستقبل لمديري شركة ستوكلاند المحدودة

Independent Assurance Report

To the Directors of Stockland Corporation Limited

استنتاجاتنا:

توكيد معقول على انبعاثات النطاق الأول والثاني:

في رأينا، تعتبر انبعاثات النطاقين الأول والثاني لشركة ستوكلاند المحدودة، التي تبلغ 155742 طن، على النحو المبين في تقرير الاستدامة والمسئولية لشركة ستوكلاند المحدودة للسنة المنتهية في 30 يونيو 2011 مُعدة ي كافة جوانبها الهامة بما يتمشى مع قانون التقرير عن الطاقة والاحتباس الحراري الوطني لعام 2007، كما هو مبين في الصفحات من 85 حتى 89 للسنة المنتهية في 30 يونيو 2011.

توكيد محدود على انبعاثات النطاق الثالث:

استناداً إلى الإجراءات التي تم تنفيذها، على النحو المبين أدناه، لم ينم إلى علمنا ما يدعونا نعتقد أن انبعاثات النطاق الثالث ليست مُعدة في كافة جوانبها الهامة بما يتمشى مع بروتوكول غازات الاحتباس الحراري (الخاص بالانبعاثات على مستوى الشركة ككل) على النحو المبين في الصفحة رقم 86 للسنة المنتهية في 30 يونيو 2011.

لقد تم تكليفنا من قبل مجلس إدارة شركة ستوكلاند المحدودة لتوفير توكيد معقول بالنسبة للنطاقين الأول والثاني من الانبعاثات والتي تبلغ 155742 طناً لشركة ستوكلاند المحدودة، وتوكيد محدود فيما يتعلق بالنطاق الثالث من الانبعاثات والتي تبلغ 23214 طناً، كما تم الإفصاح عنها في تقرير الاستدامة والمسئولية لشركة ستوكلاند المحدودة للسنة المنتهية في 30 يونيو 2011. وكما

هو موضح في تقرير استدامة ومسئولية الشركة، تتعلق انبعاثات النطاقين الأول والثاني بنشاط الشركة في استراليا، وأعدت بما يتمشى مع قانون التقرير عن الطاقة والاحتباس الحراري الوطني لعام 2007، كما هو مبين في الصفحة رقم 85 بتقرير استدامة ومسئولية الشركة، وانبعاثات النطاق الثالث – والتي تقتصر على تأجير السيارات؛ والسفر الجوي؛ والنقل؛ وخسائر الإنتاج الناجمة عن الغاز والكهرباء التي تم شراؤها في استراليا – أعدت بما يتمشى مع بروتوكول غازات الاحتباس الحراري (الخاص بالانبعاثات على مستوى الشركة ككل) على النحو المبين في الصفحة رقم 86 من تقرير استدامة ومسئولية الشركة.

مسئولية إدارة ومديري إدارة الشركة بشأن التقرير عن الانبعاثات والطاقة:

تعتبر إدارة ومديري إدارة شركة ستوكلاند هم المسئولين عن إعداد وعرض انبعاثات النطاق الأول؛ والثاني؛ والثالث، بما يتمشي مع الأطر أو معايير القياس ذات الصلة. وتشمل هذه المسئولية إنشاء والحفاظ على هياكل الرقابة الداخلية ذات الصلة بإعداد وعرض انبعاثات النطق الأول؛ والثاني؛ والثالث خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت بسبب الغش أو الخطأ.

مسئوليتنـــــا:

تتمثل مسئوليتنا في عمل استنتاج معقول فيما يتعلق بانبعاثات النطاق الأول والثاني لشركة ستوكلاند المحدودة، واستنتاج محدود فيما يتعلق بانبعاثات النطاق الثالث لشركة ستوكلاند المحدودة. لقد قمنا بأداء أعمالنا بما يتمشى مع معيار تكليفات التوكيد الاسترالي رقم 3000 (ASAE No. 3000) المتعلق بتكليفات التوكيد، بخلاف مراجعة أو فحص المعلومات المالية التاريخية، والصادر عن مجلس خدمات المراجعة والتوكيد الاسترالي، وبالتالي تخطيط وأداء الإجراءات التي رأيناها ضرورية في مثل هذه الظروف. ويتطلب المعيار السابق منا الالتزام بقواعد الأخلاقيات المهنية المتعلقة بالمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس

المعايير المحاسبية المهنية والأخلاقية The Accounting Professional .and Ethical Standards Board

توكيد معقول على النطاق الأول والثاني:

تتضمن إجراءاتنا للتوكيد المعقول الحصول على أدلة كافية بشأن انبعاثات النطاقين الأول والثاني لشركة ستوكلاند المحدودة، والتي تبلغ 55742 طن، لتوفير توكيد معقول بأن الرصيد المفصح عنه خالٍ من التحريفات الجوهرية، سواء أكان ذلك بسبب الغش أو الخطأ. وتضمن هذا القيام بتقييم مدى ملاءمة معايير القياس ومدى معقولية التقديرات التي أعدها مديرو الشركة في تحديد الانبعاثات المفصح عنها بشأن النطاقين الأول والثاني لشركة ستوكلاند المحدودة، والتي تبلغ 55742 طن.

توكيد محدود على انبعاثات النطاق الثالث:

يتضمن تكليف التوكيد المحدود القيام بعمل الاستفسارات اللازمة، بصفة رئيسية من الأشخاص المسئولين عن إدارة ومتابعة النطاق الثالث من الانبعاثات، وتطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات التوكيد المحدود، عند الحاجة. وتشمل هذه الإجراءات ما يلي :

- إجراء الاستفسارات اللازمة من مالكي البيانات الأساسية لفهم تدفق البيانات.
- التأكد من بيانات الانبعاثات بالرجوع لفواتير المصدر أو مصادقات الطرف الثالث على أساس العينة.
- الفحص التحليلي لبيانات الانبعاثات، بما في ذلك تحليل الاتجاهات وإجراء المقارنات.

يعتبر تكليف التوكيد المحدود أقل جوهرياً في نطاقه مقارنة بتكليف التوكيد المعقول أو المراجعة، والذي يتم أداؤه بما يتمشى مع معايير المراجعة والتوكيد الاسترالية، وبالتالي لم نتمكن من الحصول على توكيد بأننا سنكون على دراية بكافة الأمور الهامة التي يمكن تحديدها من خلال تكليف التوكيد المعقول أو المراجعة. وبالتالي، فإننا لا نعبر عن رأي مراجعة أو توكيد معقول.

استخدام هذا التقريـــــر:

أعد هذا التقرير لمديري شركة ستوكلاند المحدودة، بهدف مساعدة المديرين على تحديد ما إذا كانت الشركة قد التزمت بمعايير القياس. نحن ننفي أي افتراض بالمسئولية عن أي اعتماد على هذا التقرير، أو ما يرتبط به من انبعاثات من النطق الأول؛ والثاني؛ والثالث، من قبل أي شخص آخر بخلاف شركة ستوكلاند المحدودة، أو لأي أغراض أخرى غير تلك التي تم إعداده من أجلها.

القيود الملازمـــة:

بسبب القيود الملازمة لأي هيكل للرقابة الداخلية، فمن الممكن حدوث وعدم اكتشاف تحريفات أو مخالفات في المعلومات المقدمة بشأن انبعاثات النطق الأول؛ والثاني؛ والثالث. وبالتالي فإن تكليفنا ليس موجهاً لاكتشاف جميع نقاط الضعف في هياكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد وتقديم المعلومات، كذلك لم يتم أداء التكليف على نحو مستمر طوال الفترة وأن الإجراءات كانت منفذة على أساس اختباري، فضلاً عن خضوع القياس الكمي لغازات الاحتباس الحراري حتماً لعدم التأكد العلمي وعدم التأكد من التقديرات:

- ينشأ عدم التأكد العلمي كنتيجة لعدم اكتمال المعرفة العلمية في مجال الغازات المسببة للاحتباس الحراري.
- ينشأ عدم التأكد في التقدير بسبب عدم التأكد الملازم للقياس الكمي للمدخلات، مثل بيانات النشاط وعوامل الانبعاثات، والتي تستخدم النماذج الرياضية لتقدير الانبعاثات (عدم التأكد من القياس).

- عدم قدرة هذه النماذج على أن تميز بدقة في جميع الظروف العلاقات بين مختلف المدخلات والانبعاثات الناتجة (عدم التأكد من النموذج).
- حقيقة أن عدم التأكد يمكن أن يزيد في حالة القيام بتجميع كميات الانبعاثات ذات المستويات المختلفة من عدم التأكد (عدم التأكد من التجميع).

ونحن نعتقد أن الأدلة التي حصلنا عليها تعتبر أدلة كافية ملائمة لتوفر أساساً معقولاً لاستنتاجاتنا.

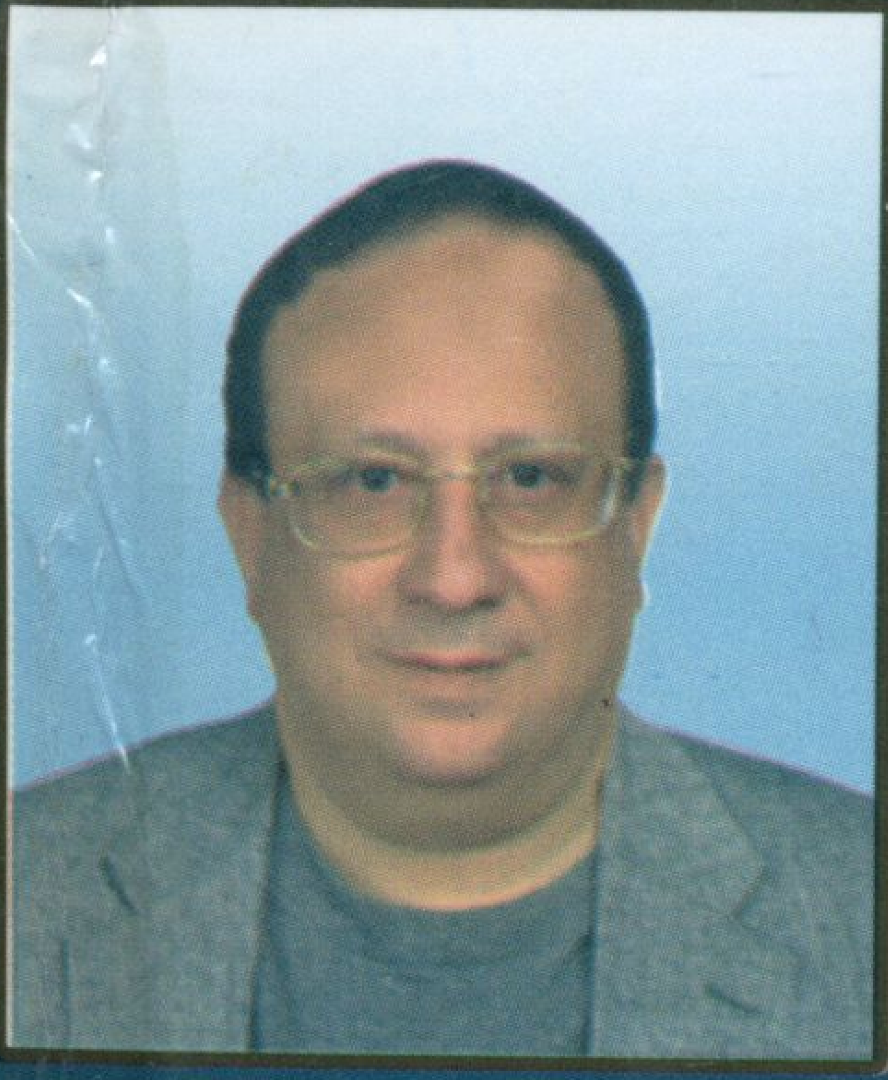
الاستقـــلال:

لقد التزمنا عند قيامنا بتكليف التوكيد بقواعد الأخلاقيات المتعلقة بالمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية المهنية والأخلاقية.

KPMG
Scott Fleming
Partner
7th September
Sydney

المحتـــويات

المراجعة المتكاملة
رقم الإيداع /5528
الترقيم الدولى 978-977-6341-90-6



نبذة عن الكاتب

الدكتور شحاته السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بكلية التجارة - جامعة الإسكندرية

*محاسب قانونى

*عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

*مهمة علمية للولايات المتحدة الأمريكية فى عام ٢٠١٠.

*مهمة علمية لإنجلترا فى عام ٢٠١٢.

*حاصل على جائزة جامعة الإسكندرية للتشجيع العلمى لعام ٢٠١١.

*له العديد من المؤلفات فى مجال المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والرقابة والمراجعة الداخلية ومراجعة الحسابات وحوكمة الشركات.

*مشرف ومناقش للعديد من رسائل الماجستير والدكتوراه فى مجال المحاسبة والمراجعة.

*شارك فى العديد من المؤتمرات العلمية فى المحاسبة والمراجعة.

*تصميم وتنفيذ العديد من البرامج التدريبية فى مجال المحاسبة والمراجعة.

*التدريس فى العديد من المعاهد العليا وجامعة بيروت العربية والأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا والنقل والبحرى وبرامج الماجستير المهنية فى الإدارة.

ويتناول هذا الكتاب الموضوعات الآتية

أهمية الشك المهنى لمراقب الحسابات

تقييم مراقب الحسابات لفرض الاستمرار فى ظل الأزمة المالية

تحليل مخاطر مقاضاة الغير لمراقب الحسابات

المراجعة الاستقصائية القضائية - الفحص القانونى

المراجعة الخارجية والداخلية لتقارير الأعمال المتكاملة